

Document de travail 70 ICTD

# **Comment les gouvernements de pays à faible revenu peuvent-ils augmenter leurs recettes fiscales ?**

Mick Moore et Wilson Prichard

Novembre 2017

Comment les gouvernements de pays à faible revenu peuvent-ils augmenter leurs recettes fiscales ?

Mick Moore et Wilson Prichard

ICTD 70 Document de travail

Publié par l' Institute of Development Studies en novembre 2017

© Institute of Development Studies 2017

ISBN : 978-1-78118-403-5



Il s'agit d'un document d'accès libre distribué sous les termes de la licence Creative Commons Attribution 4.0 License Internationale Non commerciale, qui permet le téléchargement et le partage à condition que les auteurs et la source d'origine soient crédités - mais ce travail n'est pas utilisé à des fins commerciales. <http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode>

Disponible à:

Le Centre International pour la Fiscalité et le Développement de l'Institute of Development Studies, Brighton BN1 9RE, UK

Tel : 44 (0) 1273 606261

Email : [info@ictd.ac.uk](mailto:info@ictd.ac.uk)

Site Web : [www.ictd/fr/publications](http://www.ictd/fr/publications)

IDS est une SARL caritative enregistrée en Angleterre.

Numéro d'enregistrement de l'organisme caritatif : 306371

Numéro d'enregistrement de la SARL caritative : 877338

# Comment les gouvernements de pays à faible revenu peuvent-ils augmenter leurs recettes fiscales ?

Mick Moore et Wilson Prichard

## Résumé

On estime généralement que les gouvernements de nombreux pays à faible revenu, et en particulier les moins performants, devraient chercher à accroître la proportion de leur PIB qu'ils soulèvent via les recettes fiscales. Mettre l'accent sur l'augmentation des recettes au détriment d'autres objectifs comporte des risques. Les gouvernements doivent également se préoccuper notamment des questions d'équité, d'efficacité, de confiance et de la réciprocité. Cependant, la question de la façon dont les gouvernements peuvent augmenter les recettes est un élément central dans ce contexte global. C'est une grande question que nous examinons ici à travers trois questions plus précises.

- Quelles sont les sources potentielles de recettes que les gouvernements ont généralement tendance à sous-exploiter ? Cela conduit à une liste de huit manières d'augmenter potentiellement les recettes: lutter plus activement et efficacement contre les mauvaises évaluations des transferts au sein des entreprises transnationales ; mieux taxer les activités minières ; augmenter les taxes d'accise sur le tabac et l'alcool ; réduire les exemptions fiscales pour les investisseurs ; mieux mettre en œuvre la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), taxer plus activement les revenus et les actifs des citoyens riches qui sont de plus en plus nombreux, taxer plus lourdement la propriété et l'occupation de l'immobilier urbain ; et d'obliger les organismes gouvernementaux d'être de meilleurs « citoyens de l'impôt ».
- Quelles sont les possibilités d'augmenter les revenus à travers des améliorations générales au sein de l'administration fiscale ? Il semble y avoir un potentiel considérable, notamment en utilisant des systèmes de technologies de l'information et des communications (TIC) pour gérer plus efficacement les processus opérationnels de base - y compris la comptabilisation des rentrées de recettes fiscales - de manière plus intégrée, centralisée et transparente.
- Quelle est la marge potentielle d'augmentation des recettes grâce à des changements des politiques fiscales à la fois au niveau national et international ? Certaines des possibilités les plus prometteuses sont : compléter l'impôt sur les bénéfices des sociétés par une taxation du chiffre d'affaires ; signer moins de conventions fiscales internationales bilatérales ; développer les coopérations intergouvernementales à l'échelle régionale autour d'un éventail de questions de politique fiscale ; et améliorer les outils pour l'imposition des riches particuliers.

L'imposition est très politique, mais c'est le cas de beaucoup de missions gouvernementales. Il n'y a aucune raison de croire que les obstacles à la réforme dans le domaine fiscal sont insurmontables.

**Mots clés:** recettes gouvernementales; pays à faible revenu; mauvaise évaluation des coûts de transfert; taxe minière; exonérations fiscales; impôts fonciers; conventions fiscales.

**Mick Moore** est Professeur Honoraire à l'Institut d'Etudes du Développement et Directeur Général fondateur du Centre International pour la Fiscalité et le Développement (TICD).

**Wilson Prichard** est professeur agrégé, nommé conjointement au département de sciences politiques et à la Munk School of Global Affairs de l'Université de Toronto. Il est également chercheur à l'Institute of Development Studies de l'Université du Sussex, et directeur de recherche au Centre International pour la fiscalité et le développement.

# Table des matières

	Résumé	3
	Remerciements	5
	Acronymes	5
	<b>Introduction</b>	<b>6</b>
<b>1</b>	<b>Le fruit suspendu</b>	<b>8</b>
1.1	La manipulation des prix de transfert lors de transactions économiques internationales	9
1.2	Exploitation minière	12
1.3	Tabac et Alcool	14
1.4	Exonérations	15
1.5	Mettre en place la TVA	16
1.6	Imposer les riches	16
1.7	Taxes foncières	18
1.8	Faire des organismes publics de meilleurs citoyens fiscaux	19
<b>2</b>	<b>Améliorer les performances organisationnelles</b>	<b>20</b>
<b>3</b>	<b>Changer les politiques fiscales</b>	<b>23</b>
3.1	Taxer les sociétés plus sur leurs chiffres d'affaires et moins sur leurs bénéfices déclarés	23
3.2	Prendre garde aux conventions fiscales	24
3.3	Agir régionalement sur les exonérations fiscales et les règles fiscales internationales	25
3.4	Améliorer les outils de taxation des riches	26
<b>4</b>	<b>Les politiques</b>	<b>26</b>
<b>5</b>	<b>Conclusion</b>	<b>28</b>
	<b>Références</b>	<b>30</b>

# Remerciements

Ce papier est basé sur ce que nous avons appris d'un large éventail de praticiens et de chercheurs. Nous remercions particulièrement nos collègues de l'ICTD et tout ceux qui travaillent sur les projets de recherche de l'ICTD, notamment: Michael Durst, Fjeldstad Étrange-Helge, Tom Goodfellow, Samuel Jibao, Jalia Kangave, Olav Lundstol, Giulia Mascagni, Rhiannon McCluskey, Milly Nalukwago, Sel Picciotto, Henry Saka, Vanessa Van den Boogaard, Ronald Waiswa et Nyah Zebong. Pour leurs commentaires très utiles sur une version précédente, nous sommes particulièrement reconnaissants à Jan Isaksen, Olav Lundstol et Justin Zake.

## Acronymes

ATAF	Forum sur l'Administration Fiscale Africaine
BEPS	Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices
NIF	Numéro d'identification fiscal (TIN en Anglais)
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée (VAT en Anglais)

# Introduction

Il y a actuellement un certain consensus international selon lequel les gouvernements de pays à faible revenu devraient faire en sorte de taxer plus - pour augmenter la proportion de PIB qu'ils collectent via les impôts. Ce consensus est visible dans les résultats immédiats de la Troisième Conférence Internationale 2015 du Financement pour le Développement - the Addis Abeba Action Agenda and the Addis Tax Initiative - et dans diverses déclarations et programmes qui en ont découlé. Une proposition selon laquelle les gouvernements auraient le devoir d'augmenter les recettes fiscales à hauteur d'au moins 20 pour cent du PIB a été formellement rejetée à la réunion d'Addis Abeba. Mais la notion qu'il devrait y avoir un niveau minimum établi de recette fiscale nationale est toujours d'actualité. La valeur de 15 pour cent du PIB est maintenant largement citée. Indépendamment des avis sur la question - que ce soit sur le principe ou sur le chiffre en lui-même -<sup>1</sup>, on attend aujourd'hui des gouvernements qui apparaissent comme des traînants en matière de collection de l'impôt qu'ils se mettent au travail.<sup>2</sup> On avance diverses raisons. La plus tangible est la nécessité de financer les programmes de dépenses publiques exigés pour atteindre les Objectifs de Développement durable avant 2030. À un niveau plus théorique, certains soutiennent que l'augmentation des recettes fiscales pourrait produire des sous-produits avantageux, notamment l'amélioration de la qualité de gouvernance, tout en ayant un impact sur l'inégalité économique. Il y a aussi la perspective des bailleurs de fonds traditionnels qui amorcent un retrait élégant et justifié de l'ère de « la grande aide » en soutenant la pression générale visant à l'augmentation des sources de revenus domestiques dans des pays autrefois dépendants de l'aide. Les statistiques les plus récentes indiquent que les pays à faible revenu s'orientent déjà dans cette direction. Depuis 2010, la part moyenne des recettes fiscales dans le PIB a sensiblement augmenté dans les pays à bas revenus, tandis qu'elle a peu changé dans le reste du monde.<sup>3</sup>

Nous émettons des réserves quant à la validité d'un consensus irréflecti en faveur d'une perception accrue des recettes fiscales. En premier lieu, les avantages pour la population d'une taxation étendue ne vont probablement pas apparaître sans y adjoindre (a) l'amélioration de l'équité de perception des impôts, qui est fréquemment caractérisée par la corruption, les prélèvements qui n'atteignent jamais les caisses de l'état et l'échec dans l'imposition cohérente et appropriée des citoyens riches et politiquement connectés et (b) l'assurance que les contribuables en reçoivent les bénéfices via des dépenses publiques améliorées. La pression visant à étendre l'augmentation des recettes fiscales est parfois motivée par l'idée que payer ses impôts n'est pas une pratique systématique chez les citoyens de pays à faible revenu. En réalité, tandis que quelques contribuables échappent au paiement de leur part, d'autres payent plus que ce qu'ils devraient. Par exemple, dans certains pays, des citoyens parmi les plus pauvres souffrent parfois du poids particulièrement lourds des impôts tant formels qu'informels (Jibao et al. 2017; Paler et al. 2017). Sans une surveillance accrue de la manière dont l'impôt est collecté, des

<sup>1</sup> Cela semble clair, mais est, en pratique, ouvert à interprétation. Le nombre de pays tombant actuellement au-dessous de ce seuil de 15 % dépendrait beaucoup de la mesure exacte du concept de ratio taxes sur PIB utilisé. S'il était décidé de prendre en compte : (a) le revenu de tout le gouvernement au lieu du seul revenu du gouvernement central, (b) le revenu total (c'est-à-dire incluant le revenu non-fiscal) plutôt que le revenu uniquement fiscal et (c) les charges sociales collectées par le gouvernement, alors seulement une poignée de pays tomberait en dessous du seuil de 15 %. À l'opposé, si les trois valeurs inscrites ci-dessus étaient exclues du calcul, le nombre de pays qui se qualifieraient comme insuffisamment taxés augmenterait considérablement. (Voir l'Ensemble de données sur les Revenus Gouvernementaux ICTD <http://www.ictd.ac/datasets/the-ictd-government-revenue-dataset>.) Par ailleurs, les valeurs de PIB sont souvent tout à fait incertaines (Jerven 2013).

<sup>2</sup> En général, les gouvernements qui collectent une proportion exceptionnellement basse du PIB sont majoritairement situés en Asie du Sud et en Amérique Centrale. Il y en a quelques uns en Afrique. Statistiques disponibles sur <https://www.wider.unu.edu/project/government-revenue-dataset>.

<sup>3</sup> Pour que les conclusions ne soient pas perturbées par les changements des cours du marché mondial du pétrole, du gaz et des minéraux, nous avons utilisé des chiffres pour le revenu de non-ressource, c'est-à-dire excluant les royalties et taxes sur le secteur extractif perçues par les gouvernements. Les chiffres détaillés sont disponibles sur <https://www.wider.unu.edu/project/government-revenue-dataset>.

contribuables et de la dépense des recettes, une perception accrue de l'impôt risque d'exacerber les inégalités préexistantes.

Néanmoins et avec les clauses restrictives exposées ci-dessus, les gouvernements de beaucoup de pays à faible revenu ont de bonnes raisons pour profiter du consensus international actuel visant à trouver des façons de collecter des recettes supplémentaires. L'Éthiopie est un bon exemple. Le gouvernement utiliserait probablement chaque revenu supplémentaire dans l'intérêt de la population - les besoins sont limpides. Mais il est intrinsèquement difficile d'augmenter les recettes fiscales de ce pays à très à faible revenu, à l'économie majoritairement rurale et au commerce international limité.<sup>4</sup> Dans ces conditions, comment les décideurs en Éthiopie et ailleurs devraient-ils s'y prendre pour augmenter ce que nous nommerons dorénavant « le taux de prélèvement public » - part dans le PIB des recettes gouvernementales (fiscales et non-fiscales<sup>5</sup>) ? Les contraintes principales liées à l'augmentation du revenu fiscal sont rarement strictes et techniques. Elles sont un mélange complexe de ce qu'il est possible de faire sur le plan politique et organisationnel, où la faisabilité va probablement être subjective et politique et dépendre des compétences politiques et organisationnelles de ceux qui essaient de mener le changement. Dans la plupart des cas, il est préférable que les jugements et les engagements politiques soient faits localement. Les agences externes peuvent être des plus utiles en fournissant une assistance technique et financière et, parfois, en assumant la responsabilité des nuisances que la réforme pourrait infliger à certains contribuables. Cela peut être très commode pour des gouvernements d'affirmer: « Nous n'avions aucun choix. Le FMI nous a forcés à le faire.»

Comment peut-on commencer à répondre à la question: comment les gouvernements de pays à faible revenu peuvent-ils augmenter leurs recettes fiscales ? Ceci est potentiellement un véritable casse-tête. Il n'y a aucune réponse 'scientifique' (c'est-à-dire homogène, logique, basée sur des chiffres). On pourrait en principe regarder chaque pays individuellement et commencer par analyser l'« écart fiscal » - une estimation des différences entre les impôts réellement collectés et ceux qui devraient être perçus à la lumière du code fiscal national et de la structure de l'économie. En pratique, un travail de titan. En théorie, on tombe sur un problème de circularité : l'occurrence d'un revenu supplémentaire potentiel provenant d'une source particulière dépend en partie de la politique fiscale. Par exemple, si un gouvernement n'a pris aucune disposition légale pour imposer les plus-values, une analyse d'écart fiscal ne prendra pas en compte le revenu qui pourrait en principe être obtenu en imposant les plus-values.<sup>6</sup> De même, les domaines fiscaux avec le plus grand écart fiscal ne seront pas nécessairement le meilleur endroit pour chercher à accroître les recettes. Certaines sources de revenu peuvent être plus politiquement ou techniquement envisageables. D'autres sources peuvent être attractives car, en plus de fournir des recettes supplémentaires, elles apportent des avantages tels qu'une plus grande équité, un support pour la croissance économique, une motivation pour une meilleure gouvernance et plus de décentralisation fiscale.<sup>7</sup>

Notre procédure est ici plus intuitive et subjective. Nous avons déconstruit la grande question de comment les gouvernements peuvent augmenter le taux de prélèvement public

<sup>4</sup> Dans n'importe quelle économie, avec ces caractéristiques, la proportion de la recette fiscale par rapport au PIB serait basse (Bird et al. 2008; Fauvelle-Aymar 1999; Gupta 2007; Minh Le et al. 2012; Pessino and Fenochietto 2010; Piancastelli 2001).

<sup>5</sup> Dans l'ensemble, les recettes non fiscales renvoient au revenu perçus par les gouvernements dans le cadre de la provision directe de services ou en cas de possession de biens. Cela inclut, par exemple, les profits réalisés via l'exploitation ou la location des ports, aéroports, sources d'eau et d'électricité, les gains venant des ventes de ressources naturelles (terres, minerais); et les frais d'établissements de passeports. En pratique, la différence entre recettes fiscales et non fiscales est floue et varie. Ce n'est pas le sujet de cette publication.

<sup>6</sup> Pour discuter des problèmes plus techniques sur l'analyse des écarts fiscaux, voir Gemmell et Hasseldine (2014).

<sup>7</sup> Parmi les autres outils d'analyses à notre disposition, les mesures de l'effort fiscal pourraient être utiles afin de répondre à notre question, bien que le concept de fiscalité optimale ne soit pas pertinent dans le cas des pays à faible revenu.

en trois questions plus petites. Les réponses à ces questions se chevauchent, mais imparfaitement. Nous les traitons séquentiellement:

- Quelles sources de revenu potentiel les gouvernements de beaucoup de pays en voie de développement ont-ils tendance à sous-exploiter ? Nous nommons ceci la question du «fruit suspendu» (partie 1).
- Quel est le potentiel d'augmentation du taux de prélèvement public via l'amélioration globale de l'administration fiscale - et quelles stratégies spécifiques pourraient être particulièrement utiles ? Ceci est la question de la «performance organisationnelle » (partie 2).
- Quel est le potentiel d'augmentation du taux de prélèvement public via le changement de politiques fiscales nationales et internationales ? Ceci est la question de la « politique fiscale » (partie 3).

Etant donné que dans la plupart des pays à faible revenu ce sont des agences gouvernementales centrales qui sont en charge de collecter presque tout le revenu récolté par l'état, nous nous concentrons ici sur le gouvernement central. Nous n'avons affaire que tangentiellement à la question importante de l'augmentation du revenu sous-national - dans la discussion sur l'impôt foncier dans la partie 1. Par ailleurs, nous ne débattons pas non plus sur ce qui semble être dans beaucoup de contextes la façon la plus évidente et directe d'augmenter le taux de prélèvement public : augmenter les taux des impôts existants – notamment les impôts sur le revenu, les impôts sur les bénéfices et les taxes retenues à la source, la TVA et les droits de douane. Nos idées peuvent être moins pertinentes pour les états fragiles, qui, encore plus que les autres pays, ont probablement besoin de politiques fortement adaptées à leurs circonstances spécifiques.

En prétendant indiquer comment les gouvernements de pays à bas revenus pourraient collecter des recettes supplémentaires, nous risquons être accusés de promouvoir une solution politique universelle. Nous ne suggérons absolument pas un menu fixe. Une partie de nos propositions est de considérer stratégiquement la tâche d'augmenter le taux de prélèvement public. L'autre partie est plus concrète : suggérer certaines sources spécifiques de revenu potentiellement importants que nous considérons être, en général, sous-exploitées dans les pays à faible revenu, accompagnées de quelques stratégies potentielles pour les découvrir plus efficacement. Notre menu n'est pas fixe, mais contient clairement quelques articles recommandés.

## 1 Le fruit suspendu

Le fruit suspendu n'est pas nécessairement le fruit facile à atteindre : des gains pouvant être récoltés avec peu d'efforts. Le terme renvoie plutôt aux sources potentielles d'importants revenus fiscaux supplémentaires qui semblent généralement être sous-exploitées dans beaucoup de pays à faible revenu. Ils sont mûrs pour l'attention. La réussite de leur exploitation peut exiger beaucoup d'efforts politiques et organisationnels. Cela ne porte pas forcément ses fruits à court terme. À plus long terme, ces fruits suspendus sont trop tentants et au potentiel trop important pour les ignorer. Nous en avons identifié huit. Nous ne pouvons pas les classer en termes de revenu potentiel. Ceci variera selon le contexte. Pour donner un sentiment des répercussions possibles, nous estimons que, sur une durée de cinq à dix ans, chaque fruit suspendu a le potentiel d'augmenter le taux de prélèvement public de 1-2% du PIB et peut-être même significativement plus. Si l'histoire est un guide, on ne peut raisonnablement s'attendre à ce qu'un pays fasse un progrès si rapide simultanément sur des fronts multiples. Le point clé, néanmoins, reste que chacun de ces fruits suspendus a le potentiel pour faire une différence significative sur la collecte de la recette nationale.



Par souci de clarté, nous discutons d'abord des fruits suspendus ayant la dimension internationale la plus évidente.

### 1.1 La manipulation des prix de transfert lors de transactions économiques internationales<sup>8</sup>

Une proportion élevée du commerce international est entre ce que les avocats appellent 'les parties liées' - des agents qui ne sont pas indépendants l'un de l'autre, mais connectés par la propriété ou l'influence. Les parties liées les plus importantes dans le cas présent sont les entreprises qui font partie d'un même groupe transnational. Les prix auxquels les parties liées négocient les biens et services entre eux à travers les frontières internationales ne vont probablement pas être régis selon l'offre du marché concurrentiel. Ils sont régis en partie ou complètement par des décisions administratives déterminant quel niveau de prix sera bénéfique à la plus grande société à laquelle les parties liées appartiennent. En effet, puisqu'une société transnationale typique existe précisément pour gérer un ensemble d'opérations intégrées internationalement ou globalement, cela peut être très difficile, même pour les meilleurs comptables, de calculer précisément un prix de marché pour des transactions entre deux de ses filiales.

#### Boîte 1

Imaginez une société transnationale appelée HydroEng qui fabrique un équipement de pointe de pompage contrôlé électroniquement en Allemagne. Elle investit également lourdement dans des opérations de recherche et développement aux Pays-Bas. Une de ses filiales au Nigeria, HydroEngNigeria, a un contrat de trente ans pour construire, gérer et entretenir un grand drainage et une installation de gestion de l'eau au Lagos. HydroEngNigeria expédie régulièrement des moteurs, des pompes et d'autres articles complexes d'équipement à un site spécialisé en Afrique du Sud, appartenant à HydroEngDurban, où ils sont entretenus et réparés, souvent par les ingénieurs spécialistes qui viennent d'Allemagne. Même les propres comptables d'HydroEng ont du mal à évaluer le coût réel pour l'entreprise à fournir ce service de maintenance et de réparation. Entre autres variables, ils doivent factoriser les dépenses importantes de recherche et développement qui est à la base de la compétitivité de la société. Cette situation est encore plus complexe pour les autorités fiscales nigérianes, qui n'ont aucun accès aux comptes internes de gestion d'HydroEng pour vérifier la validité du prix que HydroEngDurban facture à HydroEngNigeria pour ce service. Selon les procédures standard du système fiscal international, ils devraient chercher quelques comparateurs - d'autres cas d'entreprises fournissant des services d'entretien semblables pour un équipement de pompage électroniquement contrôlé au Nigeria - où les prix ne sont pas régis administrativement, mais suivent le marché concurrentiel. Une moyenne des prix des comparateurs fournirait un point de référence pour le prix approprié de cette transaction. En réalité, des comparateurs appropriés sont souvent rares ou absents.

L'exemple hypothétique dans la Boîte 1 illustre l'essence de la tarification de transfert et le problème de mauvaise évaluation des prix. Étant donné la structure de base de HydroEng avec des filiales locales imposables localement, responsable d'opérations locales au Nigeria, l'Afrique du Sud et peut-être dans des douzaines d'autres pays - quelqu'un doit établir un prix de transfert pour que les comptes de HydroEngNigeria et HydroEngDurban puissent être clôturés à la fin de l'année et les déclarations de revenus soumises.

<sup>8</sup> Une des meilleures publications sur ces questions est celle du FMI (2014).

L'utilisation de prix de transfert est inévitable. Si les entreprises impliquées établissent ce prix pour transférer délibérément ses profits parmi les différentes juridictions, alors nous disons qu'ils pratiquent une manipulation des prix de transfert. Nous savons que: (a) la manipulation des prix de transfert est répandue; (b) est utilisé principalement pour transférer les profits des juridictions à l'imposition plus élevée aux juridictions à l'imposition plus faible; et (c) ces transferts sont particulièrement susceptibles d'exister depuis les pays à faible revenu vers les pays à haut revenu et les paradis fiscaux.<sup>9</sup>

La question de politique pour les pays en voie de développement est : quel effort investir dans l'audit - confrontations et interrogatoires - des comptes fiscaux présentés par des sociétés transnationales sur le sujet pour les potentielles mauvaises évaluations des prix de transfert ?<sup>10</sup> Sur ce point il y a un désaccord significatif. Ce dernier est en partie basé sur la question de la valeur disponible pour être collectée via une procédure améliorée. La forte attention internationale portée à ces questions a été induite en partie par les très grandes évaluations de flux financiers illicites, avec l'implication que ceux-ci impliquent de très grandes pertes fiscales.<sup>11</sup> Cependant, il est de plus en plus clair que les évaluations les plus élevées de ces flux illicites sont considérablement gonflées (Forstater 2017a), comme le sont les suppositions de perte de revenu que ceux-ci impliquent pour les gouvernements de pays à faible revenu (Forstater 2017a). Plus crédibles, mais toujours très vagues, les évaluations semblent indiquer des pertes de revenu à l'échelle de 2 pour cent de PIB en moyenne dans des pays à faible revenu, quoiqu'avec de grandes variations selon les pays - et des chiffres probablement beaucoup plus élevés pour les pays exportant des ressources naturelles. Enrayer ces pertes produirait un revenu significatif. Contrairement à ce que certains ont affirmé, il ne s'agit pas d'une mine d'or. Les évaluations les plus récentes et prudentes, par Johannesen et Pirttilä (2016), impliquent que les pertes de revenu pour les gouvernements africains dus à des flux financiers illicites sont inférieures à l'ensemble de l'aide de développement officielle globale - et non des multiples comme il est parfois revendiqué. La deuxième source de désaccord porte sur la question de la capacité des institutions gouvernementales dans les pays en voie de développement à exploiter concrètement ce revenu supplémentaire potentiel. Les entreprises transnationales emploient un grand nombre d'avocats et de comptables performants, spécifiquement pour aider à réduire au minimum leurs impôts. Les administrations fiscales dans beaucoup de pays à faible revenu sont, en comparaison, très mal pourvues: ils font face à des défis majeurs. Enfin, il y a la question concernant la potentielle influence des augmentations de la collecte fiscale sur les sociétés, le meilleur contrôle de l'évaluation des prix de transfert pouvant avoir des effets négatifs sur les niveaux d'investissement. Il y a peu de preuves, mais il n'est pas judicieux pour les gouvernements de pays à faible revenu de s'en inquiéter outre mesure. Les recherches suggèrent que, dans les pays à faible revenu, les niveaux d'impositions ont moins d'impact sur l'investissement que d'autres facteurs, y compris la qualité des infrastructures publiques (routes, ports, électricité, eau et connexion internet haut débit) et des institutions publiques (système légal), ainsi que la prévisibilité du système fiscal (Kinda 2014). Cependant, un programme mal exécuté d'audit de l'évaluation des prix de transfert pourrait décourager l'investissement en augmentant l'imprévisibilité perçue du système fiscal.

<sup>9</sup> Il y a un tas de raisons à ces schémas de transfert, notamment : les distorsions dans les lois existantes et les conventions fiscales et accords internationaux ; la capacité réduite des institutions gouvernementales dans les pays à faible revenu à contrôler les abus ; et la friabilité de la part des sociétés et des individus fortunés à placer de grands capitaux dans des pays politiquement fragiles.

<sup>10</sup> La mauvaise évaluation des prix de transfert ne se limite pas aux parties liées. Deux sociétés indépendantes peuvent également agir de connivence pour transférer des profits entre différentes juridictions. C'est généralement considéré comme un problème mineur comparé à la mauvaise évaluation des prix entre parties liées.

<sup>11</sup> 'Flux financiers illicites' n'est pas un terme technique employé en économie ou comptabilité. Il n'y a pas de définition reconnue (Johannesen and Pirttilä 2016). Généralement, le concept représente la somme (a) des gains que les sociétés transnationales ou autres déplacent à l'étranger via l'utilisation d'une mauvaise évaluation des prix de transfert ou d'autres techniques de transfert de gains, et (b) des capitaux que les personnes riches et haut placées transfèrent à l'étranger en utilisant des canaux illégaux ou illicites. Les impôts ainsi perdus sont ceux qui auraient pu être collectés dans le pays où ces profits et capitaux ont été créés avant d'être transférés.

Au bout du compte, il y a de bonnes raisons de croire que, pour la plupart des pays à faible revenu - en pratique pour la plupart des pays dans le monde -, surveiller les comptes d'entreprises au sujet de la potentielle manipulation des prix de transfert est soit une stratégie raisonnable pour aujourd'hui, soit un objectif valable pour demain, une fois que la capacité est développée :

- Des données probantes permettent de penser que, quand des administrations fiscales créent des obstacles sérieux à la manipulation des prix de transfert, elles ont tendance à être récompensées par des revenus supplémentaires substantiels. Ceci est vrai même dans les pays qui n'ont pas historiquement été tolérants face à la manipulation des prix de transfert. Comme dans beaucoup de pays riches, l'autorité fiscale britannique a investi ces dernières années dans des ressources supplémentaires visant à surveiller les sociétés transnationales, particulièrement par le renforcement de son équipe travaillant sur l'évaluation des prix de transfert. Le gouvernement voit ceci comme la raison majeure pour laquelle l'impôt sur le revenu des sociétés a augmenté de 12 pour cent en 2016/17 comparé à l'année précédente.<sup>12</sup> Il y a des preuves convaincantes montrant un excellent ratio coût-bénéfice de l'aide aux audits sur l'évaluation des prix de transfert dans des pays à faible revenu. Dans une communication privée, Olav Lundstol de l'Agence norvégienne pour la Coopération au Développement rapporte que les retours à la première année de tels investissements faits récemment en Zambie et en Tanzanie ont été autour de 10:1 et 100:1 respectivement. L'aide de l'OCDE a produit des résultats semblables.<sup>13</sup>
- Globalement au niveau mondial, les gouvernements et les administrations fiscales consacrent plus de ressources à la contestation de l'évaluation des prix de transfert. Jusqu'à la fin des années 1980, très peu d'administrations fiscales dans le monde - et pratiquement aucun des pays à faible revenu - n'avaient de lois et de règlements sur les prix de transfert. Ceci change.<sup>14</sup> En 2000, seulement deux pays en Afrique - l'Afrique du Sud et la Zambie - avaient ces lois et règlements en place. Ce nombre est passé à sept avant 2005 et à quatorze à la fin de 2014 (EY 2014: 14). Une quantité croissante de formation sur la façon de traiter la manipulation des prix de transfert est disponible internationalement. La qualité du personnel dans les administrations fiscales dans des pays à faible revenu augmente. Concrètement depuis 2 ans, il y a eu de grand progrès dans l'établissement d'institutions mondiales grâce auxquelles les administrations fiscales peuvent échanger (plus ou moins facilement) des informations sur ' les contribuables d'intérêt '.<sup>15</sup>

Le revenu supplémentaire potentiel généré par une gestion plus efficace de la manipulation des prix de transfert semble significatif.<sup>16</sup> On trouverait curieux – et même suspect - que des

---

<sup>12</sup> Les autorités fiscales britanniques rapportent aussi que, suite à un effort sur les évaluations des prix de transfert, la recette supplémentaire est généralement d'environ la moitié du chiffre initialement prédit par les autorités (*Financial Times* 30 August 2017).

<sup>13</sup> Sur deux ans, 2015-17, un programme conjoint entre l'OCDE et le Forum sur l'Administration Fiscale Africaine (ATAF) visant à fournir une assistance technique aux audits sur les évaluations des prix de transfert en Afrique a généré des recettes supplémentaires de plus de 120 millions de Dollars. Pour l'un des pays d'Afrique de l'ouest, en une seule année, ces audits ont permis de multiplier par douze les recettes venant des contestations des mauvaises évaluations des prix de transfert. Cette information a été fournie par Lee Corrick, expert de l'évaluation des prix de transfert pour l'OECD/ATAF, dans une conversation privée du 12 Septembre 2017.

<sup>14</sup> Cette tendance a été motivée en grande partie par la croissance rapide tant dans le nombre que dans la complexité des transactions économiques transfrontalières depuis les années 1960 et par la prise de conscience croissante de l'étendue des mauvaises évaluations des prix de transfert. Même si l'augmentation du nombre de chaînes de production industrielles transnationales augmente la potentialité de mauvaises évaluations des prix de transfert, les mauvaises évaluations des prix de transfert à grande échelle viennent maintenant plus de transactions entre parties liées dans la finance et les produits incorporels, notamment les droits de propriété intellectuelle, que du commerce de marchandises matérielles.

<sup>15</sup> Nous nous référons au Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes – <http://www.oecd.org/tax/transparency/automaticexchangeofinformation.htm>.

<sup>16</sup> Pour un résumé rapide de certaines recherches récentes, consultez Forstater (2017a). Une estimation récente faite par le FMI, qui inclut d'autres sources de pertes de revenu à travers l'érosion de base et les transferts de profits, en plus de la mauvaise évaluation des prix de transfert, mentionne des chiffres potentiels courant de 1% du PIB des pays en développement (IMF 2014). Cela représente environ 5% des recettes couramment collectées par un pays en développement.

administrations fiscales de pays à faible revenu ne saisissent pas l'opportunité d'utiliser de nouveaux outils mis aujourd'hui à leur disposition. Ne pas le faire serait comme si les forces de police se retenaient d'utiliser les technologies digitales sous motif du manque de qualification de son personnel, de l'absence de financement pour le matériel informatique et les logiciels et que, de toutes façons, les criminels les surpasseraient toujours dans les ressources numériques et l'expertise, et que de ce fait ça ne vaudrait même pas la peine d'entrer dans la course.

Cela étant dit, nous devons reconnaître que toutes les administrations fiscales dans des pays à faible revenu ne sont pas prêtes à significativement augmenter le revenu par les audits des évaluations des prix de transfert dans les années qui viennent. Quelques pays n'ont encore aucune législation ou régulation des prix de transfert. Dans d'autres, comme le Nigeria, il y a des contradictions entre la législation et les règlements. D'autres pays ont une législation et des règlements en place, mais en pratique ne les utilisent pas. Cela s'explique par diverses raisons. Combattre efficacement la manipulation des prix de transfert peut être difficile. Cela exige des ressources considérables, y compris la connaissance, le personnel et la capacité pour avoir accès aux informations des bases de données commerciales ou d'agences fiscales à l'étranger. C'est souvent une mission de longue haleine, avec des enquêtes individuelles s'étalant sur des mois ou des années, tandis que les administrations fiscales sont concentrées sur des objectifs de collecte de revenu annuels. La législation n'est pas toujours incontestable. Les affaires d'évaluation des prix de transfert sont souvent si complexes qu'il est trop coûteux de les envoyer au tribunal. L'Autorité de Revenu du Kenya est une des administrations fiscales les plus efficaces en Afrique subsaharienne et un leader reconnu des questions sur l'évaluation des prix de transfert. Cependant, les récentes recherches montrent qu'il a encore du chemin à faire pour atteindre l'efficacité (Waris 2017).

L'approche de l'OCDE sur l'évaluation des prix de transfert est pratiquement devenue la norme. A l'origine, il a été conçu pour les structures institutionnelles et économiques des pays riches de l'OCDE: des marchés d'import-export profonds et compétitifs, des enregistrements détaillés des transactions économiques et des autorités fiscales bien équipées. Beaucoup d'administrations fiscales dans les pays à faible revenu sont incapables de le déployer efficacement. Ils sont à la recherche d'outils plus simples et plus efficaces pour contenir la manipulation des prix de transfert. Il y a du travail à faire pour leur apporter le soutien nécessaire.<sup>17</sup>

## 1.2 Exploitation minière<sup>18</sup>

L'importance économique des activités minières varie significativement d'un pays à un autre et change au fil du temps avec les variations des prix mondiaux des minéraux. Les dernières décennies ont vu la réémergence des activités d'extraction de minerais en particulier - et d'extraction de ressource en général (huile, gaz et minerai) - comme activité majeure, particulièrement en Afrique subsaharienne. Ceci semble parti pour durer. Les matières extraites sont une source majeure de revenu d'exportation. Tandis que quelques minerais, comme le charbon, peuvent faire face à une baisse des prix à long terme, d'autres, y compris des éléments terrestres rares, représentent un marché porteur.

<sup>17</sup> Les méthodes d'évaluation des prix de transfert et les enjeux deviennent très complexes. L'approche de l'OCDE est basée sur le principe du prix de pleine concurrence : estimer quel devrait être le prix de transfert en utilisant des données issues de transactions similaires (commerciale, non-administrée). Si cette approche s'avère impossible, l'OCDE et/ou les autorités permettent ou utilisent des alternatives. Celles-ci incluent : l'utilisation de différentes méthodes d'estimation des prix de transfert théoriques; le travail sur une base établie sur les marges que les sociétés sont sensées appliquer en temps normal; et l'utilisation de raccourcis tels que les règles d'exonérations (safe harbour) pour s'accorder sur une gamme de prix de transfert acceptables.

<sup>18</sup> Il y a un grand nombre de publications sur ce sujet. En particulier, Aarsnes and Lundstol (2013); Africa Progress Panel (2013); Collier (2010); Daniel et al. (2010); Daniel et al. (2016); Durst (2016); Laporte and de Quatrebarbes (2015); Lundstøl et al. (2013); Moore and Lundstol (2016).

Dans les pays à faible revenu, les activités minières sont généralement très insuffisamment taxées - et beaucoup moins que les autres composants principaux du secteur d'extraction, le pétrole et le gaz. Les raisons sont à la fois techniquement complexes et profondément politiques.<sup>19</sup> Presque tous les opérateurs miniers sont de grandes entreprises transnationales. Peu d'autres organisations peuvent produire les niveaux très élevés de capitaux que l'activité d'extraction exige et supporter les risques importants liés à cette activité. Les rentes - les profits non gagnés - issus de l'extraction peuvent être énormes. Les débats autour de la taxation d'extraction portent fondamentalement sur comment ces rentes seront distribuées entre des investisseurs transnationaux, les trésors publics et, via la corruption, les élites politiques qui jouissent d'un contrôle efficace sur l'accès au droit d'exploiter. Les parts conséquentes du revenu issu des activités d'extraction qui devrait être payé au trésor public sont souvent détournées, par une combinaison de collusion entre des sociétés minière et des opérateurs politiques divers, sans compter des formes plus directes d'évasion fiscale. Les principaux canaux de perte de revenu sont :

- Contrats Miniers : ceux-ci sont souvent excessivement généreux du côté des investisseurs et il s'agit en réalité d'accords privés entre eux et quelques personnes qui contrôlent le gouvernement d'accueil. Les ventes aux enchères ouvertes et honnêtes pour l'attribution de droits miniers sont un antidote potentiel largement préconisé - mais rarement pratiqué.
- Les évaluations des prix de transfert : presque toute l'extraction est conduite par des filiales localement incorporées de grandes entreprises transnationales et presque tous les produits miniers de pays à faible revenu sont exportés, donc il y a une grande marge d'action pour utiliser la manipulation des prix de transfert dans le but de transférer les profits hors du pays d'accueil. Les entreprises d'exploitation achètent typiquement l'essentiel de leur équipement et expertise à des parties liées et vendent tout leur produit à d'autres parties liées.<sup>20</sup>
- Le régime fiscal : du point de vue du gouvernement, il est très risqué de trop dépendre des impôts sur les sociétés comme instrument pour obtenir le revenu de l'extraction, parce que la manipulation des prix de transfert peut être utilisée pour minimiser drastiquement les profits de l'opérateur minier local. Une alternative envisageable pour les gouvernements est de se concentrer sur l'obtention du revenu par des royalties - les droits que les sociétés minière payent pour les atouts stratégiques nationaux (cuivre, charbon, titane, or, etc.) qu'ils prélèvent et vendent.<sup>21</sup>
- Plus-values : des projets miniers subissent fréquemment un ou plusieurs changements de propriétaire à un stade relativement précoce. Une entreprise 'junior' peu connue et peu préoccupée par sa réputation organise l'exploration, la sécurisation du terrain et les autorisations d'exploiter. L'opération est alors vendue à une plus grande société minière transnationale qui tient plus à sa réputation. La vente a généralement lieu offshore entre des entreprises domiciliées dans des paradis fiscaux.<sup>22</sup> La question de savoir si l'entreprise faisant la vente devrait être redevable de l'impôt sur les plus-values dans le

<sup>19</sup> Une des potentielles raisons pour lesquelles le pétrole et le gaz sont moins sous-taxés que les activités minières est que, du fait que les activités dans le pétrole et le gaz requièrent plus de moyens techniques et technologiques, surtout lorsqu'elles sont réalisées offshore, elles sont souvent organisées en projets conjoints entre deux ou plusieurs entreprises privées ou d'état. Etant donné que les partenaires dans ces projets conjoints ont besoin de partager les informations sur les opérations et les profits, il est plus difficile pour les sociétés opérantes de pratiquer une mauvaise évaluation des prix de transfert en présentant des informations trompeuses aux autorités fiscales.

<sup>20</sup> Elles sont aussi susceptibles de manipuler les informations sur les quantités et la qualité des minéraux exportés dans le but de réduire des gains déclarés (Readhead 2016, 2017; Durst 2016).

<sup>21</sup> A cause de la forte variation des prix du marché des minéraux, une dépendance excessive dans les royalties risque de pousser les sociétés minières à enregistrer des pertes lorsque les prix des marchandises sont bas. Par suite, cela peut les amener à diminuer énormément leurs activités d'exploitation, au détriment de l'économie du pays hôte. Le risque peut cependant être allégé via l'utilisation de royalties à taux variables, c'est-à-dire des royalties qui sont ancrées sur les prix de marché des produits (Durst 2016).

<sup>22</sup> Par exemple, UraniumCo, une société anonyme au Niger qui a des droits établis pour l'extraction de produits chimiques radioactifs sera potentiellement vendue par la société canadienne propriétaire à un conglomérat minier australien. Mais la transaction aura lieu entre une filiale de la société anonyme canadienne dans les îles Vierges britanniques et une filiale de la société anonyme australienne au Luxembourg.

pays d'accueil a été le sujet d'affaires juridiques très médiatisées, parce que beaucoup de législations sont ambiguës ou inexistantes sur la question. Jusqu'à présent, les entreprises ont majoritairement gagné.<sup>23</sup> Ce fruit suspendu serait probablement facile à attraper pour beaucoup de pays.

### 1.3 Tabac et Alcool<sup>24</sup>

Les gouvernements de la plupart des pays les plus riches collectent une bonne proportion du revenu de l'impôt de taxe par des taxes d'accise portant sur des marchandises spécifiques, particulièrement sur le tabac et l'alcool. Nous n'avons pas de chiffres fiables, détaillés et accessibles sur le revenu collecté dans des pays en voie de développement. Ils sont, cependant, très variables, négligeables dans certains cas et généralement bas.<sup>25</sup> Le FMI conclut que 'des revenus de taxe sur le tabac sont généralement bas : 0 à 0.2 pour cent de PIB dans la plupart des pays subsahariens, 0.2 à moins de 1 pour cent de PIB dans les pays de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques et beaucoup de grands marchés en développement comme le Viêt-Nam ou les Philippines et légèrement plus dans quelques grands marchés à revenu intermédiaire comme l'Égypte (1 pour cent de PIB) et la Turquie (1.4 pour cent de PIB)' (IMF 2016: 1). Il y a, cependant, de larges variations. Au cours du siècle passé, les taxes d'accise sur le tabac et l'alcool ont été des sources de revenu significatives dans un certain nombre de pays, particulièrement à l'Est et en Asie du Sud-est. Dans ces cas, la vente au détail de tabac et d'alcool était généralement un monopole de l'Etat. Cela explique pourquoi les taxes d'accises sur le - et le revenu du - tabac et l'alcool sont bas dans la plupart de l'Afrique subsaharienne aujourd'hui : les grandes sociétés transnationales qui dominent la production et les chaînes d'approvisionnement investissent des ressources significatives dans des pressions et d'autres activités politiques pour persuader des gouvernements qu'il serait nuisible de mettre des taxes significatives sur le tabac ou l'alcool. La politique publique dans de petits pays pauvres est particulièrement vulnérable aux activités d'influence politique bien financées. L'argument principal utilisé par les lobbyistes est que, particulièrement dans le cas des cigarettes, des taxes d'accise plus élevées mèneraient simplement à une contrebande en provenance des pays voisins - et ainsi à une perte de revenu gouvernemental. La recherche montre que l'argument du danger de contrebande est très exagéré, et que, au moins dans un passé récent, les grandes entreprises de tabac transnationales étaient parfois elles-mêmes complices de contrebande.<sup>26</sup> Un degré d'harmonisation des régimes de taxes d'accise au sein de groupes de pays voisins réduirait encore les incitations à la contrebande.

Dans des pays contemporains à faible revenu, les dépenses des ménages en tabac commercial et produits alcoolisés sont toujours relativement basses. Elles augmentent cependant rapidement, particulièrement en Afrique. L'analyse de l'expérience dans d'autres régions montre que le prélèvement d'impôts significatifs, particulièrement pour le tabac, réfrène seulement la consommation à long terme. Dans la plupart des pays pauvres, les ministres des finances pourraient doubler les taxes d'accise sur le tabac sans risque de réduction de revenu dans la décennie suivante - et probablement beaucoup plus longtemps - mais avec la promesse d'une amélioration importante de la santé publique à long terme. Dans le cas du tabac particulièrement, il y a le soutien politique potentiel pour augmenter les impôts - à l'intérieur du pays de la part des professionnels de santé et des ministères de la santé et internationalement de la part des réseaux mondiaux d'organisations de contrôle du tabac, la plupart d'entre eux étant connectés à l'Organisation Mondiale de la Santé.

<sup>23</sup> En 2015, Tullow Oil, ayant perdu un procès à la Haute Cour de Justice d'Uganda, a finalement accepté qu'elle devait aux autorités fiscales ougandaises \$250 millions pour une vente offshore de ce genre. Cependant, ce n'est pas la norme.

<sup>24</sup> Il y a de nombreuses publications sur ce sujet. Cette partie est essentiellement basée sur IMF (2016); National Cancer Institute (2017); Savedoff and Alwang (2015); Van Walbeek et al. (2013); World Bank (2017).

<sup>25</sup> Les valeurs pour certains pays africains sont disponibles dans African Tax Administration Forum (2017: 58).

<sup>26</sup> Consultez <<http://www.tobaccotactics.org/>>.

## 1.4 Exonérations

Les spécialistes fiscaux s'accordent généralement à dire que les gouvernements en général et les gouvernements de pays à faible revenu en particulier, cèdent trop de revenu en accordant des exonérations d'impôt excessives aux investisseurs, autant étrangers que nationaux. Les spécialistes l'affirment depuis de nombreuses années. Le FMI, l'OCDE, l'ONU et la Banque mondiale ont récemment produit une déclaration commune sur cette question (IMF et al. 2015). Mais il semble probable que les exonérations sont utilisées plus, plutôt que moins, fréquemment dans des pays à faible revenu (Abramovsky et al. 2014; Keen and Mansour 2009). Pour des raisons diverses, nous n'avons pas d'évaluation très fiable du revenu réel concédé par l'octroi d'exonérations d'impôt. Les chiffres sont cependant élevés : l'OCDE a récemment assemblé les données provenant de six pays d'Afrique qui suggèrent que la valeur d'exonérations d'impôt s'élève en moyenne à 33 pour cent des impôts réellement collectés (OCDE 2013).

Il est peu probable que les exonérations d'impôt pour des investisseurs disparaissent. Il y a des cas valables d'exonérations, pourvu qu'elles soient utilisées prudemment et de façon stratégique. Si les exonérations étaient utilisées de manière stratégique, que ce soit pour attirer l'investissement en général ou le concentrer sur certains secteurs et activités, le processus impliquerait :

- D'octroyer ces exonérations seulement sur la base de critères clairs et, selon des procédures transparentes, via un seul canal.
- De déterminer des délais stricts sur toutes les exonérations.
- De contrôler leur utilisation et effets, idéalement d'une manière transparente dans le cadre de processus budgétaires annuels.
- De s'assurer que toutes les exemptions et leurs bénéficiaires aient été enregistrés par l'administration fiscale, pour que l'entreprise puisse être imposée après l'expiration d'exemptions.

En pratique, ces procédures ne sont pas souvent suivies. Ce n'est pas une surprise. Nous savons que l'attraction et l'orientation de l'investissement ne sont pas les seules raisons pour lesquelles les gouvernements accordent ces exonérations. Elles sont aussi largement utilisées pour récompenser des alliés politiques, fournir la force de levier contre des adversaires politiques potentiels et se procurer de l'argent, tant pour des intérêts privés que pour financer des élections et d'autres activités politiques (Moore 2015).<sup>27</sup> Les investisseurs étrangers sont souvent particulièrement habiles pour persuader les gouvernements de pays pauvres que les exonérations d'impôt sont exigées, même s'ils ont déjà décidé d'investir. La menace de déplacer l'investissement dans un pays voisin peut affoler des gouvernements. C'est pourquoi, l'harmonisation de dispositions incitatives sur un niveau régional pourrait être très utile pour transformer l'équilibre dans les négociations et donner plus de pouvoir aux gouvernements.

Des institutions pauvres, une gouvernance faible, des infrastructures inadéquates - et l'incertitude dans les régimes de taxation - sont de bien plus grands obstacles à l'investissement que les niveaux d'impôt sur les sociétés dans des pays à faible revenu. Il est peu probable que l'abaissement des taux d'imposition peut compenser un mauvais climat d'investissement. Dans les enquêtes d'investisseurs conduits dans sept pays africains entre 2009 et 2012, une moyenne de 84 pour cent des interrogés a affirmé que la possibilité d'exonérations d'impôt n'avait pas affecté leurs décisions d'investissement (IMF et al. 2015). Avant de donner des exonérations d'impôt, les gouvernements devraient se concentrer sur

---

<sup>27</sup> Therkildsen (2012) défend que la compétitivité croissante lors des élections a été le déclencheur principal de la prolifération des exonérations fiscales en Tanzanie.

l'amélioration du climat d'investissement en abordant les questions de la paperasserie et la réglementation excessives (par exemple pour enregistrer une affaire, ou pour des permis de construire); la qualité des routes, des ports, l'électricité, les télécoms et d'autres infrastructures; et la prévisibilité des systèmes fiscaux et légaux. Si les impôts n'étaient pas annulés et qu'un peu du revenu était utilisé pour aider à dissoudre ces obstacles évidents pour l'investissement, presque tout le monde pourrait en profiter.

## **1.5 Mettre en place la TVA<sup>28</sup>**

La taxe sur la valeur ajoutée (la TVA) a progressivement pris de l'importance, et est maintenant à elle seule la plus grande source de revenu pour les gouvernements de pays à faible revenu. Sa collecte est cependant inefficace. Il y a une mesure standard, connue dans le jargon comme 'la C-efficience'. En 2010, la C-efficience pour la TVA dans les pays à haut revenu était en moyenne d'environ 60 pour cent. Cela signifie que 60 pour cent des revenus de TVA potentiels étaient rassemblés. En revanche, le chiffre pour des pays à faible revenu était de moins de 40 pour cent - bien qu'il ait augmenté régulièrement au fil du temps. La raison principale de l'écart de TVA en Europe est que les gouvernements choisissent d'exempter les consommateurs de payer la TVA sur des articles de consommation de base, notamment la nourriture et des vêtements. Nous avons beaucoup moins de données cohérentes pour les pays à faible revenu. Cependant, de nombreuses preuves suggèrent que le (beaucoup plus grand) écart de TVA est dû en grande partie à une combinaison (a) de l'utilisation d'un de taux de TVA très variables pour des produits et des services différents, (b) des échecs organisationnels dans la collection et (c) du succès des pressions de lobbying par les entreprises pour obtenir des exonérations de TVA à certains points intermédiaires de la chaîne de production - comme des exemptions pour des installations sportives et la production locale de pneumatiques - plutôt que pour des articles grand public finaux comme la nourriture. Ces causes se renforcent mutuellement : plus le régime de TVA est complexe, plus la possibilité d'évasion est grande. Il y a une marge considérable d'augmentation de la collecte de revenu en simplifiant la structure des systèmes de TVA et en contrôlant la conformité plus étroitement. L'impact sur la répartition des revenus est peu clair, mais le fardeau ne retomberait certainement pas entièrement sur des consommateurs finaux. Les entreprises profitent de façons diverses des systèmes de TVA complexes, 'percés'.

## **1.6 Imposer les riches**

Les gens riches dans des pays pauvres paient généralement des impôts bas tant sur leurs actifs que sur leurs revenus. Parfois, comme par exemple dans une grande partie de l'Amérique Latine, c'est parce qu'ils ont une grande expérience avec les gouvernements populistes ou gauchistes qui ont essayé de les taxer et ils ont donc développé des techniques d'évitement sophistiquées - qui impliquent souvent de garder leurs actifs offshore. En Afrique subsaharienne contemporaine, l'histoire la plus commune est que les percepteurs n'ont généralement pas poursuivi les gens riches de façon suffisamment déterminée – la raison apparente serait dans le pouvoir des connexions politiques, le parrainage et la collusion. Cela aboutit à une inégalité de plus en plus évidente dans la distribution de la charge fiscale entre riches et pauvres. Dans beaucoup de pays africains et dans d'autres régions à faible revenu, la quantité de personnes riches et très-riches semble augmenter rapidement (McCluskey 2016). En conséquence directe, et comme les économies grandissent et les populations continuent à s'urbaniser rapidement, les prix d'un des actifs majeurs tenus par le riche - l'immobilier, augmentent également rapidement.

Les recherches conduites par l'Autorité de Revenu de l'Ouganda dans le cadre de son effort

---

<sup>28</sup> Les recherches citées dans ce paragraphe sont résumées dans Keen (2013). Notez qu'il y a chevauchement entre les exonérations traitées dans le paragraphe précédent et les exonérations de TVA.



de mise en place d'un système pour corriger ces anomalies donnent une certaine idée de l'échelle du problème. Par exemple, les chercheurs ont constaté qu'en 2013/14 : dans un échantillon parmi les soixante avocats les plus chevronnés du pays, seulement 35 pour cent ont déjà payé un impôt sur le revenu; de même seulement 5 pour cent de directeurs généraux ont payé un impôt sur le revenu; et parmi soixante et onze hauts fonctionnaires qui possèdent d'énormes actifs, y compris des hôtels, des écoles privées et des entreprises de média, seulement un avaient déjà payé l'impôt sur le revenu (Kangave et al. 2016). Ceci se reflète dans les statistiques de revenus de l'État. D'abord, le rendement de revenu total d'impôts sur le revenu des particuliers est beaucoup plus bas dans les pays plus pauvres que dans des pays riches. Les impôts sur le revenu des particuliers s'élèvent à une moyenne d'environ 10 pour cent de PIB dans des pays riches, mais elle est de seulement 2 pour cent dans les pays africains subsahariens (excluant l'Afrique du Sud) - voir <<http://www.ictd.ac/datasets/the-ictd-government-revenue-dataset>>. Deuxièmement, dans des pays plus pauvres, presque tout le revenu d'impôts sur le revenu vient de retenues à la source sur des salaires de secteur formels. Le revenu produit par les impôts sur le revenu des travailleurs indépendants (par exemple des avocats, des docteurs privés, des consultants, des comptables et des architectes) et par les impôts sur la propriété et d'autres investissements - sources principales de revenu des riches - est minuscule en comparaison.<sup>29</sup>

En attendant, il a des preuves croissantes montrant qu'une extrêmement grande part des fortunes financières africaines est basée offshore dans des paradis fiscaux. Bien que de telles évaluations soient inévitablement imprécises, l'évaluation la plus positive, celle de Gabriel Zucman, suggèrent qu'au moins 30 pour cent de la fortune financière africaine est hébergée offshore (Zucman 2015). Ceci est plus haut que n'importe quelle région au Monde, à part la Russie et les États du Golfe et implique que les riches Africains, qui sont les seuls avec des fortunes offshore, ont presque certainement significativement plus que la moitié de leur fortune financière à l'étranger. Zucman estime les pertes fiscales à au moins 15 milliards de \$ par an, basées sur l'impossibilité d'imposer les retours d'investissements sur ces fonds - environ 0.5 pour cent de PIB. Si on considère ceci comme la limite inférieure, et prenant en compte les autre formes de richesses hébergées à l'étranger (la propriété, l'art, le bijou, etc.), il est facile d'imaginer des pertes de revenu annuelles de plus de 1 pour cent de PIB, tout à fait en dehors des impôts disparus quand les fonds ont été initialement cachés offshore.

Certaines de ces pertes fiscales reflètent les difficultés logistiques et organisationnelles - aussi bien que politiques - dans la taxation des riches. La taxation des fortunes offshore pourrait être aisée s'il y avait une meilleure coopération internationale. À l'intérieur du pays, il est souvent difficile pour des administrations fiscales d'identifier et de vérifier les revenus que les riches gagnent en tant que travailleurs indépendants et via leurs investissements. Cependant, si des administrations fiscales pouvaient surmonter certaines des barrières politiques pour agir, des augmentations significatives du revenu interviendraient rapidement. En attendant, le statu quo risque de devenir de plus en plus tendu alors que les citoyens plus pauvres continuent à porter de lourdes charges fiscales et réalisent les privilèges fiscaux dont bénéficient les riches.

<sup>29</sup> Les données qui fondent cette affirmation sont rares et éparpillées. La version la plus récente de la publication de l'OCDE *Revenue Statistics in Africa* (OECD 2017) contient des données valides pour cinq pays africains: Ghana (p.176), Kenya (p.178), Rwanda (p.187), Swaziland (p.193) and Uganda (p.199). Pour ces cinq pays, en 2015, les prélèvements à la source collectés par les employeurs sur les salaires des employés – Pay-As-You-Earn, or PAYE – représentait en moyenne 97% des recettes fiscales issues des personnes individuelles.

## 1.7 Taxes foncières<sup>30</sup>

La terre et l'immobilier sont parmi les indicateurs les plus visibles de richesse personnelle. Parce qu'ils sont facilement identifiés et fixes, ils sont potentiellement facilement imposés. Et dans beaucoup de pays à faible revenu, la croissance économique autour des centres urbains et l'urbanisation continue signifient que les valeurs immobilières urbaines ont rapidement augmenté, produisant une énorme fortune non gagnée pour des propriétaires fonciers (Goodfellow 2015). Bien qu'ils soient largement reconnus comme une source de revenu économiquement efficace et prometteuse, les impôts fonciers sont très sous-utilisés dans pratiquement tous les pays à faible revenu. C'est peut-être l'exemple le plus visible de l'échec des gouvernements à exploiter la collecte de revenus, particulièrement ceux des riches.

Dans la plupart des pays d'OCDE, les impôts fonciers représentent 1-2 pour cent de PIB, tandis qu'en Asie orientale ils sont parfois encore plus grands. Des chiffres fiables sur la collecte de l'impôt foncier en Afrique subsaharienne sont rares. Dans la plupart des pays pour lesquels nous avons des chiffres utilisables, la collecte s'élève seulement à 0.1-0.2 pour cent de PIB. Il semble probable que les niveaux soient semblables, ou même plus faibles, dans des pays où aucune donnée n'est disponible.<sup>31</sup>

La faiblesse d'impôt foncier a parfois été attribuée à la difficulté technique de maintenir des registres complets et à jour des valeurs des propriétés. Ceci est certainement un défi, mais un petit quand on le compare à la difficulté de déterminer les revenus et la fortune des gens riches, ou de disséquer les comptes fiscaux de sociétés transnationales. Il y a deux raisons plus profondes à la faible performance de l'impôt foncier dans des pays à faible revenu. Premièrement les systèmes de taxation de propriété héritée de la période coloniale impliquent des méthodes d'estimation inutilement complexes et des dispositions administratives fragmentées. La seconde provient de la simple logique politique. Des systèmes performants de taxes foncières pèsent relativement fortement sur les élites économiques et politiques, qui utilisent donc leur pouvoir pour contrecarrer la réforme. La meilleure preuve de la nature de ces barrières est peut-être le nombre croissant de success stories locales où le revenu d'impôt foncier a augmenté rapidement - bien que partant de bases extrêmement basses - en conséquence de l'engagement politique et administratif concerté (Cheeseman and de Gramont 2017; de Gramont 2015; Jibao and Prichard 2016; Goodfellow and Owen 2018).

Les systèmes d'impôt foncier existants sont généralement basés sur l'envoi d'experts professionnels en évaluation de propriété pour estimer le marché ou la valeur de location de chaque propriété. Cette valeur forme la base de l'impôt. Il y a beaucoup trop peu d'experts qualifiés, tandis que la tâche elle-même est extrêmement difficile à cause de l'absence d'informations publiques sur le marché immobilier et les valeurs de location - et, dans certains cas, l'ambiguïté sur les propriétaires des biens. Pourtant, les expériences récentes indiquent des options relativement directes pour une amélioration : (a) simplifier l'évaluation de la valeur des propriétés à l'aide de méthodes qui comptent principalement sur les caractéristiques observables des propriétés pour évaluer leur valeur ; (b) décentraliser la responsabilité de l'estimation de propriété hors des bureaux d'estimation centraux, pour

<sup>30</sup> Nous nous concentrons ici sur les taxes foncières les plus communes: charges récurrentes dues par le propriétaire ou l'occupant de la propriété. Il y a cependant deux autres façons d'imposer les biens fonciers qui pourraient être utiles, en fonction des circonstances : (a) taxes sur le revenu calculées sur le revenu issu de la location d'un bien, et (b) taxes sur la vente ou le transfert légal de propriété d'un bien. La littérature sur les taxes foncières dans les pays à faible revenu est importante. Bahl et al. (2008) and Bird (2010) fournissent une bonne introduction.

<sup>31</sup> Alors qu'il est courant de voir des sources suggérant des niveaux de collecte de taxes foncières dans les pays en développement plus proches de 0.5% du PIB, ces valeurs semblent être fortement biaisées vers le haut par (a) la dépendance dans les pays performants pour lesquels les données sont disponibles au sein de bases de données internationales, et (b) des problèmes de nomenclatures qui incluent les taxes autres que les taxes foncières qui ont un plus grand intérêt.

faciliter l'embauche et la formation d'experts adéquats ; (c) où c'est nécessaire, simplifier la responsabilité institutionnelle de la collecte de l'impôt foncier, de telle façon qu'il soit concentré dans les mains d'autorités fortement motivées pour collecter un revenu significatif. Tandis que les estimations résultantes n'auraient pas la finesse conceptuelle et la précision apparente des systèmes existants, elles offriraient en pratique une collecte de revenu améliorée et seraient plus justes grâce à l'élargissement de la base sur laquelle les impôts fonciers sont prélevés.

## 1.8 Faire des organismes publics de meilleurs citoyens fiscaux

La plupart des discussions au sujet de la taxation partent du principe qu'il y a une distinction entre, d'un côté, les contribuables et, de l'autre, l'agence qui fait la taxation - le gouvernement. Pour des pays contemporains à faible revenu, cette distinction peut, d'un point de vue politique, induire en erreur. Les gouvernements ne sont pas des entités isolées. Ils comprennent des réseaux d'organisations qui peuvent être plus ou moins coordonnées ou en compétition. Ces organisations gouvernementales dont le rôle premier est de collecter les recettes peuvent avoir une autorité limitée sur les autres. Les autres ont de l'influence sur le système fiscal à travers leurs rôles en tant que contribuables directs et en tant qu'intermédiaires dans la perception des impôts et parce que collectivement ils constituent généralement le plus grand acheteur dans n'importe quelle économie nationale. Ils peuvent souvent utiliser cette influence pour contourner ou réorganiser des procédures fiscales standard et réduire ainsi le taux de prélèvement public.<sup>32</sup> Les problèmes incluent :

- De longs retards dans les versements dus au bureau des impôts ou au trésor public : les impôts qu'ils doivent payer directement (par exemple des droits d'importation, la TVA sur leurs achats); les impôts qu'ils ont pour mission de collecter directement (par exemple les redevances de véhicule automobile, les royalties sur l'extraction de ressource naturelle); ou les impôts qu'ils rassemblent en tant qu'intermédiaires (par exemple les impôts sur le revenu des fonctionnaires qui sont prélevés à la source dans des dispositions de prélèvement à la source (PAYE), des retenues à la source sur des contrats de secteur public). Ceci est aggravé quand le gouvernement subit des pressions efficaces qui le forcent à annuler périodiquement tous les arriérés d'impôt du secteur public. Ces retards sont motivés par la possibilité d'augmenter les budgets organisationnels, ou de permettre aux personnes occupant des postes clés au niveau comptable d'utiliser l'argent sur des marchés financiers pour leurs intérêts personnels.
- Le refus de fournir aux impôts les informations dont il aurait besoin - qu'il peut exiger des sociétés privées - pour évaluer correctement les obligations fiscales. Ceci peut inclure : les informations sur les avantages non-salariaux dont bénéficient les salariés du secteur public et qui sont formellement imposables; des renseignements personnels sur ces salariés suffisamment détaillés pour que l'autorité fiscale puisse corrélérer les revenus de leur salaire formel avec les revenus d'autres sources; ou les notifications automatiques, avec des détails, sur l'identité des bénéficiaires (de grand) contrats du secteur public.
- Le refus de participer à l'application ou au paiement de la TVA, ce qui compromet la chaîne d'informations dont dépend la collecte de la TVA - et qui aggrave le problème de collecte inefficace de la TVA mentionné ci-dessus.

<sup>32</sup> Il y a très peu d'analyses consistantes de ce problème, mais il y a des raisons de croire qu'il est significatif. La source d'informations directes la plus exhaustive a été la présentation faite par Henry Saka, Commissioner for Domestic Taxes, Uganda Revenue Authority, lors de la conférence annuelle de l'ICTD à Entebbe le 17 Octobre 2017. Elle sera publiée par l'ICTD. Notez également que ces problèmes ont tendance à être particulièrement importants dans les pays qui sont de grands exportateurs de produits miniers et énergétiques. Les corporations publiques en charge du secteur extractif agissent souvent comme un état au sein de l'Etat, en établissant leurs propres règles pour les taxes, la comptabilité, les procurations et autres activités fiscales (de Oliveira 2007; Vines et al. 2009).

Le gouvernement est un contribuable et souvent un mauvais contribuable. Il y a une importante marge potentielle d'augmentation du taux de prélèvement public via la transformation des organisations gouvernementales en de meilleurs citoyens fiscaux.

## 2 Améliorer les performances organisationnelles

Ayant identifié les sources potentielles spécifiques de revenu supplémentaire, nous adoptons maintenant une perspective différente sur notre question d'origine : quelle est la marge potentielle d'augmentation du revenu en améliorant de manière générale la performance organisationnelle de l'administration fiscale elle-même ? Quels sont les potentielles retombées d'une réalisation plus efficace et plus efficiente de toutes ces activités banales impliquées dans la perception des impôts : entretenir les registres de contribuables ; faciliter les déclarations pour les contribuables ; s'assurer que l'enregistrement et les paiements soient faits à l'heure ; encourager les différents services des impôts à partager les informations et à coopérer ; solutionner les litiges liés à l'impôt de manière rapide et économique ; identifier et collecter les arriérés ; recruter et promouvoir le personnel selon le mérite ; fournir au personnel une formation adéquate ; contrôler de près le personnel en cas de malversations ; sanctionner efficacement ; et s'assurer que toutes les recettes collectées soient enregistrées et transférées au trésor public ? Et y-a-t-il des activités qui requièrent une attention spéciale ?

Il y a de bonnes raisons de croire que la marge potentielle d'amélioration de la performance organisationnelle est élevée. Laissez-nous commencer par un argument général et déductif. Jusqu'à récemment, la plupart des autorités fiscales dans les pays à faible revenu ne publiaient pas beaucoup d'informations sur leur propre performance et n'en faisaient aucune analyse.<sup>33</sup> Nous connaissons un service fiscal en Afrique qui ne fournira à son propre Ministère des Finances que la somme d'argent collectée chaque année par type d'impôt. En même temps, les administrations fiscales jouissent d'un pouvoir coercitif potentiel considérable, tant sur les contribuables ordinaires que sur les détracteurs potentiels, par exemple, dans les organes législatifs ou dans le secteur privé. Ils peuvent toujours justifier un audit intensif d'un contribuable d'affaires ou individuel et faire en sorte que le processus soit douloureux et/ou cher pour le contribuable. L'expérience nous dit que toute organisation qui combine (a) un revenu garanti, avec (b) un potentiel d'intimidation des citoyens individuels et d'affaires et (c) une responsabilité publique faible, sera tentée d'abuser de cette situation. Les conséquences étant probablement la paresse organisationnelle et la corruption.

Il est difficile d'obtenir des informations sur les niveaux de corruption. Les données disponibles sur la performance organisationnelle des autorités fiscales dans les pays à faible revenu ont jusqu'à récemment été limitées et principalement anecdotiques. Certaines des informations les plus fiables et cohérentes proviennent des observations fournies par le personnel du FMI - voir, par exemple, Fossat and Bua (2013), Kloeden (2011) and Zake (2011).<sup>34</sup> Tous ces rapports suggèrent qu'il y a une marge d'amélioration considérable. Cependant, les responsables de ces mauvaises performances ne sont jamais identifiés. Ce brouillard sur la performance des administrations fiscales commence maintenant à se lever. Par exemple, nous avons maintenant les prémices de ce que vont probablement devenir

<sup>33</sup> Pour comparer, consultez les rapports d'analyses occasionnelles publiées par l'OCDE sous le titre *Tax Administration*. Cependant, le Forum sur l'Administration Fiscale Africaine (ATAF) a commencé à produire un document semblable pour l'Afrique (African Tax Administration Forum 2017).

<sup>34</sup> Pour des raisons que nous n'étudions pas ici, les tableaux de classement des administrations fiscales par pays – particulièrement la Banque Mondiale et *PwC annual Paying Taxes* – ne sont ni très fiables, ni utiles.

des sources stables d'informations via le processus nommé Administration Fiscale l'Outil d'Évaluation Diagnostique (TADAT). TADAT est une initiative de coopération internationale.<sup>35</sup> Le Secrétariat de TADAT a développé et testé sur le terrain un outil diagnostique qui implique des équipes d'experts formés qui visitent les administrations fiscales nationales dans les pays à faible revenu et les notent selon vingt-huit indicateurs de performance séparés. En septembre 2017, quarante et une évaluations nationales avaient été réalisées. Les rapports sont confidentiels et publiés seulement avec le consentement du gouvernement concerné. A ce jour, seulement sept ont été publiés - pour l'Arménie, la Géorgie, la Jordanie, la République kirghize, le Libéria, le Pérou et la Zambie. Globalement, les notes reçues par ces sept administrations fiscales sont basses : 18 pour cent étaient A, 19 pour cent B, 35 pour cent C et 28 pour cent D. Ceci est en accord avec l'impression générale de mauvaise performance.<sup>36</sup>

Nous avons également pu utiliser quelques données anonymes portant sur l'ensemble des quarante évaluations TADAT réalisées pour tester une proposition que le FMI avait avancé en 2015 comme quoi les autorités fiscales auraient mieux utilisé les technologies numériques pour offrir aux contribuables des services fortement visibles (enregistrer les déclarations de revenus et payer les impôts en ligne) plutôt que de les utiliser dans des opérations de cœur de métier (gérer et émettre les reçus des revenus fiscaux), qui ont une importance capitale tant dans l'efficacité que dans la prévention de la malhonnêteté.<sup>37</sup> Les données confirment cette hypothèse.<sup>38</sup>

L'efficacité de la collecte et du partage de données se trouvent au cœur de l'efficacité de la collecte de recette fiscale. Pourtant, malgré des dépenses astronomiques dans de nouveaux systèmes d'information, beaucoup d'administrations fiscales n'ont pas pour habitude de rassembler et de partager les données entre services (IMF 2015: 39). Fréquemment, les données rassemblées par la Douane ne font pas automatiquement l'objet d'un partage et d'une comparaison avec les données rassemblées par les équipes de recouvrement de l'impôt, par exemple, des impôts sur le revenu des particuliers, des impôts sur les bénéfices des sociétés ou la TVA. Parfois ceci reflète des systèmes d'information dysfonctionnels, redondants et mal conçus (Boîte 2).<sup>39</sup> Cependant, ce dysfonctionnement et l'échec plus global de beaucoup de systèmes d'information semblent avoir des origines plus profondes. Alors que des systèmes d'information sophistiqués ont été conçus pour atteindre un meilleur partage et un déploiement plus efficace des données des contribuables, ce partage pourrait être réalisé assez facilement en utilisant une clé USB pour transférer des données clés - au moins pour les contribuables les plus importants - manuellement d'un département à l'autre. Les raisons de non-partage des informations semblent être plus liées à la réticence et la méfiance qu'au manque de technologie ou de savoir-faire. Il en est de même, semble-il, de l'absence fréquente de poursuite concertée des contribuables en non-conformité et des

<sup>35</sup> Notez également la récente initiative de coopération internationale pour collecter des données plus robustes sur l'administration fiscale et les rendre publiques : International Survey on Revenue Administration (ISORA), qui découle du Revenue Administration's Fiscal Information Tool (RA-FIT).

<sup>36</sup> Nous supposons que cet échantillon de sept pays est largement représentatif. Notez que les valeurs pour ces pays sont biaisées vers le haut par les performances exceptionnelles des autorités péruviennes, SUNAT. SUNAT a reçu un A sur 15 des 28 points, et représentait 43% des A reçus par les 7 pays.

<sup>37</sup> 'De bons progrès ont été réalisés dans le développement d'interfaces électroniques front-end pour les contribuables, mais les développements back-end accusent un retard considérable, par exemple dans le profilage automatique des risques, dans l'enregistrement intégré et la comptabilité fiscale croisée, et dans la comparaison avec les données d'une tierce partie.' (IMF 2015: 39).

<sup>38</sup> Les données nous ont été cordialement fournies par le secrétariat du TADAT. Ce sont les valeurs originales et anonymes par pays pour trois variables TADAT. Nous avons converti les classements TADAT en valeurs quantitatives et donnant 4 points pour un A, 3 pour un B, 2 pour un C, et 1 pour un D. Le score moyen, pour les 41 administrations fiscales, pour la variable P8-23 *Adequacy of Tax Revenue Accounting System* était de 2.0. Les scores plus élevés, suggérant plus d'investissement et d'efforts, ont été obtenus pour Higher P4-11 *Use of Electronic Filing Facilities* (2.1) et P5-12 *Use of Electronic Payment Methods* (2.4).

<sup>39</sup> Cela fait écho au problème plus large du grand taux d'échec des grandes réformes informatiques dans les administrations publiques de nombreux pays.

fraudeurs,<sup>40</sup> des protocoles de base pour contrôler la performance des personnels, ou une comptabilité des recettes fiscales plus efficace.

## Boîte 2

Nous connaissons un service des impôts dans un pays à faible revenu qui utilise quatre systèmes d'information pour gérer les informations des contribuables. Le système A est censé être le seul moyen de produire des NIFs et d'enregistrer des paiements fiscaux. Le système A a été introduit à l'origine pour remplacer le système B. Cependant, la migration de B à A n'a jamais été achevée après qu'il soit apparu que A ne peut pas exécuter certaines fonctions. Chacun est actuellement utilisé pour gérer un grand nombre de contribuables. A est utilisé principalement pour l'impôt sur les sociétés et sur le revenu et pour les prélèvements à la source. Les deux systèmes n'ont pas d'interface commune et sont gérés par des départements différents. Leurs informations sont souvent incohérentes. Le système C a été introduit pour remplacer le système D, qui était utilisé pour enregistrer les transactions de TVA. Bien que le service des impôts ne reconnaisse plus le système D, quelques sites l'utilisent toujours et le Bureau des Grands Contribuables l'utilise comme sauvegarde. Etant donné que les quatre systèmes d'information n'ont pas d'interface commune, une partie du travail est dupliquée. Les informations sur chaque contribuable sont dispersées : les détails d'enregistrement peuvent être sur un système, les paiements de TVA sur un autre et les paiements d'impôts sur le revenu sur un troisième. Le personnel ayant l'autorisation d'utiliser un système doit obtenir la permission d'un autre département pour avoir accès à un autre système. Les NIFs sont censés être publiés seulement par le système A. Cependant, quelques contribuables ont plus d'un NIF - ce qui leur permet d'éviter certains impôts. Certains ont des NIFs provisoires qui ne sont enregistrés sur aucun système.

Il y a trois messages généraux pour les réformateurs:

- Comparé à d'autres domaines organisationnels, beaucoup d'améliorations potentielles de l'administration fiscale n'exigent ni dépenses financières significatives, ni grandes améliorations de l'expertise technique. Au lieu de cela, ils exigent seulement un engagement politique en faveur de l'amélioration, suffisamment fort pour surmonter des droits acquis par certains contribuables, politiciens et administrateurs fiscaux.<sup>41</sup>
- Pour être efficace, une administration fiscale a besoin d'un environnement institutionnel solidaire - particulièrement en ce qui concerne le système légal et juridique - et des relations coopératives avec diverses organisations qui peuvent fournir des informations tierces pour aider à vérifier par recoupement la validité des déclarations de revenus déposées par les individus ou les entreprises. Les entreprises de services public peuvent fournir des informations utiles sur la consommation d'électricité ou d'eau ; le service d'immatriculation des véhicules, des informations sur la propriété de véhicules ; les banques et autres institutions financières, sur la propriété d'actifs en liquidité ; et le service d'enregistrement de biens fonciers et immobiliers, sur la propriété de biens. Il est difficile de réaliser des améliorations significatives et soutenues de la performance organisationnelle des administrations fiscales sans l'amélioration conjointe de l'environnement institutionnel dans lequel elles opèrent. C'est une des raisons pour lesquelles les augmentations drastiques et soutenues de la performance organisationnelle d'administrations fiscales sont rares.
- Il peut y avoir certains fruits suspendus particulièrement faciles à cueillir- les pratiques organisationnelles courantes, inefficaces, mais qui ne servent aucun intérêt majeur. Par

<sup>40</sup> L'information limitée que nous avons sur les administrations fiscales africaines suggère un taux élevé d'arriérés fiscaux à collecter (African Tax Administration Forum 2017: 130-3).

<sup>41</sup> Des preuves anecdotiques suggèrent que des politiciens et d'autres acteurs externes jouent fréquemment un rôle dans l'affaiblissement de l'intégrité organisationnelle des administrations fiscales.

exemple, en Afrique nous rencontrons fréquemment les administrations fiscales qui dépensent des ressources considérables dans l'enregistrement de contribuables potentiels, mais constatent ensuite qu'ils ont dans leurs registres un grand nombre de clients qui ne font pas de déclarations de revenus ou font des déclarations indiquant l'absence d'activité commerciale ou des pertes financières répétées. Peu de revenu est généré. Une approche plus professionnelle à la fois de l'enregistrement et de la radiation des contribuables pourrait représenter un double avantage.

## 3 Changer les politiques fiscales

La question centrale est : comment les gouvernements de pays à bas revenu peuvent-ils augmenter le taux de prélèvement public ? La partie 1 fournit une réponse : en se concentrant sur le développement de sources de revenus spécifiques et sous-exploitées. La partie 2 en fournit une autre : en améliorant la performance organisationnelle des services des impôts. Dans cette partie nous offrons une troisième réponse : en essayant de changer les politiques fiscales, tant nationalement qu'internationalement, pour mieux les adapter aux circonstances de taxation des pays à faible revenu. Notre but ici n'est pas de passer en revue l'ensemble des questions liées aux politiques fiscales dans les pays à faible revenu, ni d'entrer dans des débats subjectifs portant sur les tarifs de telle ou telle taxe. Nous nous concentrons plutôt sur quelques domaines au sein desquels nous croyons qu'un changement de politique produirait des bénéfices significatifs.

### 3.1 Taxer les sociétés plus sur leurs chiffres d'affaires et moins sur leurs bénéfices déclarés

Une des caractéristiques principales des systèmes fiscaux contemporains est que les versements des sociétés au trésor public devraient autant que possible être basées sur leurs bénéfices et non sur leur chiffre d'affaires ou leurs chiffres de ventes. L'argument économique simplifié est que plus les entreprises sont taxées sur leur chiffre d'affaires, plus il est probable qu'elles seront obligées de payer des impôts même quand leurs profits sont bas ou qu'elles font des pertes. Cela entraînerait une réduction des niveaux globaux d'investissement et d'activité économique, pénalisant tout le monde.

Ces effets incitatifs de la fiscalité sont importants. Il y a, cependant, un compromis potentiel entre l'efficacité économique et le besoin des gouvernements d'augmenter les recettes. Des taxes sur les bénéfices sont plus attractives pour les sociétés, mais sont nettement plus difficiles à mettre en œuvre pour les gouvernements que des taxes sur le chiffre d'affaires. Ceci est particulièrement vrai quand les entreprises font partie d'un groupe transnational tandis que les administrations fiscales ont des capacités limitées. Comme nous l'avons expliqué précédemment, dans ces circonstances, les entreprises peuvent plus facilement réduire artificiellement leurs profits localement déclarés en évaluant mal les prix de transfert, ou en gonflant leurs coûts. Dans les cas où les gouvernements sont en mesure de les appliquer, les taxes basées sur les bénéfices sont préférables car elles améliorent l'efficacité économique. Cependant, si la capacité d'exécution est réduite, le gain d'efficacité apporté par les impôts sur les bénéfices peut être contrebalancé par l'incapacité à taxer correctement les profits d'entreprises. Dans le monde, environ vingt gouvernements ont légiféré pour utiliser une taxe sur le chiffre d'affaires des entreprises (c'est-à-dire le revenu brut, les ventes), qui s'élève généralement à environ 1 pour cent, comme une alternative à

une taxe sur les bénéfices.<sup>42</sup> Une étude empirique récente de cette taxe au Pakistan - la Taxe Minimale Alternative - conclut qu'elle réduit l'évasion par presque 70 pour cent, sans aucune perte d'efficacité économique (Best et al. 2015).

C'est donc un bon argument en faveur d'une utilisation plus étendue des prélèvements fiscaux sur le chiffre d'affaires d'entreprise plutôt que des profits. Ce qui sera particulièrement vrai dans les cas où:

- Il est facile pour des entreprises de pratiquer une manipulation des prix de transfert. Les grandes entreprises de télécoms qui ont des opérations dans des pays adjacents constituent un cas classique. Dans certains pays, elles sont déjà imposées de cette façon (Durst 2015). L'argument visant à imposer les sociétés minière plus par des dispositions semblables à la redevance (partie 1) est un cas particulier relevant du même argument général.
- Les entreprises sont engagées dans des activités prévisibles, routinières, à risques faibles pour le compte d'un donneur d'ordres étranger: distribution de biens de consommation de marque; fabrication sur contrat; et centres d'appels ou services de traitement de données. Les risques que les impôts sur le chiffre d'affaires décourageront l'investissement sont réduits.

Aucune de ces variantes d'impôts sur le chiffre d'affaires n'est sans problèmes. Des dispositions spécifiques peuvent être nécessaires pour traiter des situations déficitaires. Mais tous les impôts sont adaptés sur le terrain aux cas spéciaux et aux situations inhabituelles. En effet, les impôts sur le chiffre d'affaires pourraient devenir plus usuels même dans des pays de l'OCDE plus efficaces, tandis que les gouvernements luttent avec le problème de l'imposition des profits (élusifs et mobiles) des grandes sociétés informatiques. En 2016, les autorités fiscales britanniques ont signé un accord avec Google selon lequel l'entreprise paierait ses taxes en Grande-Bretagne sur la base de son chiffre d'affaires issu des annonceurs britanniques, et non pas sur ses bénéfices sur la publicité. L'Union européenne travaille actuellement sur une offre pour les entreprises basée sur l'Internet comme Google et Amazon pour qu'ils paient leurs impôts sur la base de leurs chiffres d'affaires dans les pays européens.

### **3.2 Prendre garde aux conventions fiscales**

Jusqu'à récemment, il était courant pour les gouvernements de signer des conventions fiscales bilatérales sur le postulat que c'était essentiel pour encourager l'investissement. Par exemple, il a été avancé que les entreprises belges n'investiraient pas au Maroc à moins qu'il n'y ait une convention fiscale bilatérale entre la Belgique et le Maroc assurant que les investisseurs belges seraient adéquatement traités en termes fiscaux. Ces dernières années, le terme de 'conventions fiscales abusives' est devenu de plus en plus commun. Il est de plus en plus évident que les conventions fiscales sont souvent non-nécessaires pour assurer l'investissement étranger et que celles qui sont en place - autour de 4,000 en tout - sont souvent tout à fait désavantageuses pour le pays recevant l'investissement (Action Aid 2016; Hearson and Kangave 2014; IMF 2012). Dans de nombreux cas, les gouvernements ont signé leur renonciation au droit de prélever des impôts sur des investisseurs entrant, y compris les impôts sur les plus-values et certains impôts à la source, tandis que dans certains cas ces conventions ont aussi ouvert la porte à des stratégies agressives pour transférer des bénéfices dans des paradis fiscaux. Par la Convention Multilatérale de Mise en œuvre de Mesures visant à Empêcher l'Érosion de Base et le Transfert de Bénéfices Liées aux Conventions fiscales, l'OCDE organise actuellement un processus pour essayer d'enlever des clauses abusives de conventions fiscales existantes. Le meilleur conseil

---

<sup>42</sup> Information cordialement fournie par Michael Durst lors d'une communication privée.



général pour les pays à faible revenu est d'activement passer en revue les conventions fiscales existantes, tout en étant très prudent avant d'en signer de nouvelles.

### **3.3 Agir régionalement sur les exonérations fiscales et les règles fiscales internationales**

Une caractéristique spécifique de bon nombre des défis fiscaux auxquels les gouvernements de pays à faible revenu doivent faire face est qu'ils ne peuvent pas être efficacement affrontés par des pays agissant indépendamment, mais requièrent une action régionale plus concertée. L'exemple le plus parlant est celui des exonérations d'impôt, un problème de politique protectionniste classique (partie 1). Les investisseurs internationaux opposent fréquemment les pays voisins les uns aux autres, plaçant chacun sous pression pour offrir de plus grandes exemptions afin d'attirer l'investissement. À court terme, les gouvernements sont persuadés qu'accorder des exonérations d'impôt leur apporteront des investissements supplémentaires. À long terme, cependant, ce processus entraîne la chute des taux d'impositions partout et à tous les niveaux. Tous les pays se retrouvent avec des recettes publiques réduites. La solution potentielle se trouve dans la coordination régionale autour des conditions et des processus par lesquels chaque exonération d'impôt peut être attribuée. Quoique politiquement intimidant, ce n'est pas impossible. L'Union européenne, par exemple, a des règles limitant l'utilisation d'exemptions par ses membres pour rivaliser pour l'investissement, tandis que la Communauté de l'Afrique de l'Est a fait des progrès significatifs dans l'avancement de la plus large coopération fiscale. En parallèle, la coopération régionale pourrait aussi apporter des dividendes dans d'autres domaines, notamment via des règles communes sur la tarification de transfert et des approches coopératives sur la taxation des télécoms, du tabac et de l'alcool. Par exemple, si tous les pays dans une région harmonisaient leurs règles d'évaluation des prix de transfert, ceci réduirait les coûts de transaction du traitement de la taxation tant pour les administrations fiscales que pour les investisseurs.<sup>43</sup>

Il y a un cas similaire en faveur d'une coopération plus régionale sur le sujet de la réforme des règles fiscales internationales. La négociation de règles internationales est dominée par l'OCDE. Liée au Comité Fiscal de L'ONU, L'OCDE a le grand avantage d'avoir une certaine autorité. Il peut faire bouger les choses relativement rapidement s'il y a un accord adéquat parmi ses membres. Mais ces membres sont tous les pays riches. Les non-membres peuvent être consultés abondamment et invités dans des réunions. Mais ils n'ont en fin de compte aucun vote. Cependant, nous croyons qu'un changement significatif est en cours dans la politique fiscale mondiale. En 2013, le G20 a chargé l'OCDE de prendre le contrôle du processus connu sous le nom d'érosion de base et le transfert de bénéfice (BEPS) et lui a donné deux années pour produire des solutions à l'évasion fiscale transnationale et à l'évitement fiscal. En termes historiques, charger des pays industriels riches d'inventer un plan d'action pour le monde a semblé être un pas plutôt régressif. Cela a suscité une critique énorme qui perdure. Pourtant, en pratique, l'OCDE - sentant une menace à sa position à long terme en raison du pouvoir croissant de pays hors-OCDE - a été inopinément proactive dans l'implication profonde des non-membres dans ses débats fiscaux. Après avoir fait un rapport sur BEPS en 2015, l'OCDE a pris la tête dans la stimulation de l'action internationale collective pour réviser des conventions fiscales abusives et améliorer l'échange d'informations fiscales parmi les administrations fiscales nationales.

---

<sup>43</sup> Le Forum sur l'Administration Fiscale Africaine, l'OCDE et la Banque Mondiale travaillent en ce moment à l'harmonisation des règles d'évaluation des prix de transfert au sein des Etats de la Communauté Economique Ouest Africaine (ECOWAS).

L'état actuel des choses est sans aucun doute loin d'être parfait. Mais les menaces à la dominance institutionnelle de l'OCDE ont eu pour conséquence une augmentation du pouvoir de négociation des pays à bas revenus sur le sujet du système fiscal international, à un niveau jamais égalé. S'ils agissent collectivement, ils ont la possibilité d'utiliser cela pour orienter les réformes d'une manière qui soit plus appropriée à leurs situations vis-à-vis de la taxation. Ces réformes pourraient inclure, parmi d'autres possibilités, une plus grande ouverture aux alternatives aux approches traditionnelles d'évaluation des prix de transfert, une transparence accrue, entre les pays, des comptes financiers d'entreprises transnationales, une plus grande transparence sur la propriété effective des sociétés écrans, un accès amélioré pour des pays à bas revenus aux informations sur les biens à l'étranger de citoyens riches et une plus grande coopération légale dans la gestion des richesses possédées à l'étranger.

### **3.4 Améliorer les outils de taxation des riches**

Nous avons précédemment noté que la disposition la plus importante en vue d'une taxation plus efficace des riches est techniquement la plus simple : améliorer le partage de données à l'intérieur même des administrations fiscales pour identifier l'évitement et l'évasion. La prochaine étape se trouvera probablement aussi dans l'accès aux données par les organisations parallèles qui peuvent être utilisées pour l'exécution fiscale. Ceci est en partie une question de performance organisationnelle, mais c'est également une question de réforme politique : dans beaucoup de pays, les lois empêchent le partage de telles informations, ou sont ambiguës sur sa légalité (offrant ainsi un bouc émissaire commode pour le manque d'action). Bien que n'étant pas une solution miracle, des changements légaux simples pour faciliter le partage de données tierces, couplés avec l'engagement organisationnel pour utiliser les données, pourraient rapporter des gains significatifs dans les recettes et les capitaux propres.

Il devrait y avoir quelques partages de données entre les organismes gouvernementaux. Ceci inclurait probablement des données sur les registres de propriété, sur les enregistrements de véhicules automobiles, sur les entreprises de service public, sur les enregistrements de sociétés ou de contrats gouvernementaux (particulièrement quand les retenues à la source ne sont pas appliquées sur ces contrats). L'accès à de telles informations sur les revenus, les actifs et les dépenses peut offrir des indices utiles indiquant une évasion fiscale potentielle. En attendant, d'autres informations devraient provenir d'acteurs tiers, extérieurs au gouvernement - notamment des Bourses, des greffes de tribunaux de commerce, des banques et des entreprises de cartes de crédit - et d'administrations fiscales à l'étranger. L'accès à de telles données est la norme dans des pays de l'OCDE, mais n'est que lentement introduite dans les pays à faible revenu, dû soit à des inquiétudes concernant la préservation des données de la vie privée, soit à une simple omission, ou c'est peut-être une façon indirecte d'empêcher la taxation efficace des riches. De même qu'au sujet du partage de données entre les agences fiscales, le progrès dans cette zone représente non seulement un potentiel significatif, mais peut aussi agir comme un test décisif pour le plus large engagement vers une réforme fiscale.

## **4 Les politiques**

Une objection évidente à la discussion précédente est qu'il s'agit d'une vision naïve, parce que la plus grande barrière à l'amélioration des systèmes de taxation n'est pas un manque de connaissances, mais un manque de soutien politique à la réforme. Il est certain que les politiques se trouvent à la racine de la plupart des défis de taxation. L'essence de taxation est que les agents gouvernementaux approchent les citoyens et les hommes d'affaires avec l'exigence qu'ils redonnent une proportion de leurs revenus ou actifs avec peu ou pas de

garantie que ces ressources rassemblées seront utilisées dans l'intérêt (visible) du contribuable, de leur famille, de leur groupe professionnel, de leur activité, ou de la zone géographique où ils vivent. Une telle relation d'extraction est intrinsèquement politique.

Mais il n'est pas évident qu'il soit plus difficile pour des gouvernements d'augmenter les recettes que de réguler des fournisseurs d'électricité, garder les forces armées sous contrôle, ou maintenir une stabilité macro-économique. Les gouvernements sont en général plutôt bons pour capturer les flux de revenu. Chaque année, ils transfèrent environ un quart des recettes globales au trésor public - sans créer beaucoup de conflits. Les barrières politiques ne sont pas insurmontables - mais la croyance qu'elles le sont peut devenir une excuse commode pour l'inaction. En effet, il est probable que le potentiel d'augmentation des recettes via les mesures discutées ici - notamment via la taxation des riches - a été sous-estimé par les réformateurs parce qu'il est considéré comme politiquement trop difficile. Mais s'ils échouent à s'attaquer aux domaines majeurs et visibles de non-respect fiscal, les gouvernements risquent de renforcer le manque de confiance dans les systèmes fiscaux et d'ainsi élever encore plus les barrières politiques pour réformer.

En cherchant à faire face aux défis politiques, il y a quelques caractéristiques générales des politiques fiscales dont n'importe quel réformateur potentiel pourrait tenir compte :

- Les gouvernements ont appris par habitude à offrir quelque chose en échange de la conformité fiscale, particulièrement aux groupes qui pourraient autrement trouver l'évitement ou l'évasion fiscale faciles. Ce 'quelque chose' peut être des services publics, des politiques favorisées par des groupes particuliers, ou la complicité dans la sous-imposition de certaines catégories de personnes et d'activités. Les contribuables peuvent, à contrecœur, respecter des demandes fiscales parce que l'expérience montre qu'ils peuvent s'attendre à quelque chose en retour. Également important, ils peuvent offrir leur soutien politique pour faire face à l'opposition établie contre certaines taxations quand ils voient qu'ils reçoivent quelque chose en retour pour leur conformité fiscale. La plupart du temps, il y a un contrat social implicite soutenant l'implémentation réussie d'une taxation.
- Il y a également des preuves multiples de la valeur, pour les contribuables, de la notion de justice perçue dans l'évaluation et la collecte des taxes. Il y a trois grandes dimensions à la justice : la justice dans la redistribution (les charges fiscales sont distribuées de façon juste au sein des contribuables) ; la justice dans les procédures (les impôts sont rassemblés selon la loi) ; et la justice dans la rétribution (les pénalités pour non-respect sont justes et impartialement appliquées). Les améliorations de la justice jouent potentiellement un rôle important dans la mobilisation du soutien en faveur de la réforme et dans l'augmentation de la conformité fiscale volontaire.
- Historiquement, dans beaucoup de pays à faible revenu, la réforme fiscale a été l'apanage des experts. On croit souvent que le fait de décourager le débat public permet à de nouveaux impôts d'être présentés sans qu'il y ait suffisamment de temps ou d'espace pour qu'une opposition réelle apparaisse. Ceci a souvent bien fonctionné : des changements à grande échelle de systèmes fiscaux, l'introduction de TVA en tête, ont souvent été effectués avec une opposition publique limitée dans les années 1980 et les années 1990. Cependant, cette approche apparaît de moins en moins efficace. Tandis que des processus dissimulés peuvent devancer une large opposition publique, ils excluent aussi la possibilité de large soutien populaire de ceux qui profiteraient d'une taxation plus élargie et de programmes de dépenses publiques plus vastes. Sans un tel soutien, peu de progrès ont été faits dans le surpassement de la résistance à la taxation des individus économiquement et politiquement puissants, et la réforme a plus de chances d'être saisie par des groupes d'intérêt de plus en plus organisés. L'ouverture de débats fiscaux - et plus clairement le lien entre l'impôt et les effets positifs visibles - va probablement être plus efficace.

- La plupart du temps, la politique de taxation est plutôt comparable à la guerre de tranchées tristement célèbre en Europe pendant la Première Guerre Mondiale. Les deux côtés sont bien enterrés. Chacun emploie des instruments semblables et a une grande expérience de la tactique employée par l'autre côté et des moyens de lui résister. Des initiatives majeures peuvent parfois mener à des percées significatives, mais le plus souvent ils sont émoussés, contrecarrés et peut-être même renversés. Des changements importants et durables de l'équilibre des forces sont rares. Les politiques fiscales et les modèles de perception des impôts ont tendance à être difficiles à changer : ils changent normalement seulement progressivement d'année en année. Augmenter significativement l'impôt implique généralement un effort de longue haleine, aussi bien qu'un opportunisme significatif dans le fait de profiter de moments favorables pour la réforme.
- Les politiques fiscales interagissent avec la capacité organisationnelle à taxer efficacement. Les autorités fiscales qui subissent une faible capacité organisationnelle ont beaucoup de mal à surmonter les objections politiques dans l'exercice de leurs fonctions. A l'inverse, les autorités fiscales qui sont réputées pour leur compétence et pour reverser les recettes de façon fiable ne vivent pas dans la crainte de politiciens qui ont de bons rapports avec le président ou avec le Premier ministre. Ils ont un peu d'autonomie face à la pression politique. Ils ont des chances d'obtenir des budgets d'investissement et de fonctionnement plus généreux, et de conserver le bon personnel et acquérir les ressources pour les former (Strauss 2008). L'existence d'institutions pratiquant des politiques fiscales sensées et collectant les recettes de manière efficace et efficiente aide à changer l'équilibre des forces politiques en faveur de plus de taxes et/ou de la réforme fiscale. Il n'est pas bénéfique de poser 'd'obtenir une bonne politique (de réforme fiscale)' ou de développer la capacité fiscale institutionnelle comme des alternatives. Ils vont probablement se renforcer mutuellement.

Le fait que la taxation soit très politique ne signifie pas que l'augmentation du taux de prélèvement public ou la réforme du système de revenu sont des tâches exceptionnellement difficiles. Une réforme réussie impliquera typiquement un travail dur sur le long terme, et la construction graduelle, itérative de la confiance en l'administration fiscale. Une administration fiscale compétente peut être un allié aussi important qu'un parti politique, que le mouvement social ou qu'un groupe de lobbying.

## 5 Conclusion

Les suggestions présentées ici ne sont pas destinées à être un aide-mémoire pour les réformateurs, ni comme un guide exclusif des priorités de réforme. Chaque seconde, il peut apparaître de meilleures façons d'augmenter le taux de prélèvement public. Notre espoir est que ce papier puisse néanmoins soutenir la réflexion sur les occasions potentielles. Il semble raisonnable de considérer d'abord les domaines où il y a, en principe, un revenu significatif à être capté et de demander à ce que les options puissent être disponibles pour le réaliser. Avec ces cibles potentielles en tête, les programmes de réforme peuvent alors chercher à combiner des réformes politiques et administratives créatives pour augmenter le taux de prélèvement public. Ces stratégies de réforme sont susceptibles d'être très diverses, mais les recherches récentes et l'expérience ont indiqué certains options potentiellement sous-exploitées, que nous avons essayé de mettre en évidence ici.

En conclusion, il semble utile d'aborder une question qui plane sur les récents débats sur la réforme : une échelle domestique ou internationale ? En cherchant des revenus supplémentaires, jusqu'où les gouvernements de pays à faible revenu devraient-ils creuser pour réformer les politiques fiscales domestiques et l'administration et dans quelle mesure devraient-ils concentrer la réforme sur les règles fiscales internationales et la taxation de

sociétés transnationales et d'individus transnationaux ? La dernière décennie a été le témoin d'une recrudescence de l'attention aux dimensions internationales, initiées par les preuves grandissantes - quoique parfois exagérées - d'évasion fiscale significative et d'évitement par des entreprises transnationales et des individus riches (partie 1). Le problème est considérablement important et moralement irritant. Les membres les plus riches et les plus puissants de la société sont parmi les bénéficiaires principaux. Ils ont été sciemment aidés et incités par les gouvernements, les sociétés, les banques et les organisations professionnelles de certains des pays parmi les plus riches. Il y a de bonnes raisons expliquant pourquoi le plaidoyer s'est concentré sur ces préoccupations de ' justice fiscale '. Contrairement au pessimisme initial de beaucoup d'observateurs, les militants ont aidé à stimuler des réformes importantes au sein du système fiscal international.

Ainsi, la question n'est pas de savoir si cette expérience a été bénéfique. Elle l'a clairement été. Il s'agit plutôt de savoir : que faire ensuite ? D'un côté, il y a de bonnes raisons pour continuer à se concentrer sur des questions fiscales internationales. Même si de récentes réformes ont aidé, les règles fiscales internationales restent loin d'être optimales pour les pays à bas revenus : les règles de l'évaluation des prix de transfert restent extrêmement difficiles à faire respecter; l'accès aux comptes des sociétés pays-par-pays est imparfait; et l'accès aux informations sur les richesses possédées à l'étranger par des citoyens reste difficile, ou impossible, pour des autorités fiscales ayant une capacité limitée. L'effort continu sur le front international est essentiel. Mais il y a aussi un risque de concentrer l'attention sur le scandale moral autour de l'évasion internationale et l'évitement au dépend du travail plus banal, mais peut-être en fin de compte plus important, de construction des systèmes fiscaux domestiques. En termes de revenu globaux, il est difficile de ne pas conclure que les plus grands fruits suspendus sont en grande partie domestiques. Les meilleures évaluations, tant pour les pertes de revenu liées à la manipulation des prix de transfert, que pour l'échec dans l'imposition des fortunes individuelles tenues offshore, sont d'environ 1-2 pour cent de PIB chacun. Il s'agit d'un grand delta, mais ces valeurs ne représentent qu'une petite partie du revenu supplémentaire potentiel souligné dans cette publication. La perte de revenu en raison d'un simple manque d'exécution de l'impôt sur le revenu des riches, d'une taxe foncière inefficace, d'exonérations d'impôt trop généreuses, de la collusion et de la faible mise en œuvre de l'impôt dans le secteur minier - pour ne pas mentionner des questions de base autour de l'exécution de TVA et des droits de douane - est probablement significativement plus grande à long terme. De manière aussi importante, la construction de systèmes de revenu robustes et étendus à l'intérieur du pays est probablement un ingrédient essentiel à la confrontation complète des sources internationales d'évasion. Tandis que des unités fiscales internationales plus fortes, des réformes de politique de base, ou l'ajustement ou l'abrogation de conventions fiscales, peuvent capturer le fruit facile à cueillir dans la confrontation des plus flagrants abus, des gains plus systématiques - et la poursuite d'individus ayant un patrimoine net important avec une fortune à l'étranger - dépendra du renforcement général des systèmes de revenu. Le choix entre l'échelle internationale ou domestique est en grande partie faux : le progrès dans un domaine est dépendant des avancées réalisées dans l'autre.

# Références

- Aarsnes, F. and Lundstol, O. (2013) *The Case for Windfall Taxes. A Guide to Optimal Resource Taxation*, Oslo: Publish What You Pay, Norway
- Abramovsky, L., Klemm, A. and Phillips, D. (2014) 'Corporate Tax in Developing Countries: Current Trends and Design Issues', *Fiscal Studies* 35(4): 559-588, doi: 10.1111/j.1475-5890.2014.12042.x
- ActionAid (2016) *Mistreated. The Tax Treaties that are Depriving the World's Poorest Countries of Vital Revenue*, Johannesburg: ActionAid International
- Africa Progress Panel (2013) *Africa Progress Report 2013. Equity in Extractives: Stewarding Africa's Natural Resources for All*, Geneva: Africa Progress Panel
- African Tax Administration Forum (2017) *African Tax Outlook 2017*, Pretoria: African Tax Administration Forum
- Bahl, R., Martinez-Vasquez, J. and Youngman, J. (eds) (2008) *Making the Property Tax Work. Experiences in Developing and Transitional Countries*, Cambridge MA: Lincoln Institute of Land Policy
- Best, M., Brockmeyer, A. Kleven, H., Spinnewijn, J. and Waseem, M. (2015) 'Production versus Revenue Efficiency with Limited Tax Capacity: Theory and Evidence from Pakistan', *Journal of Political Economy* 123(6): 1311-1355
- Bird, R. (2010) *Subnational Taxation in Developing Countries. A Review of the Literature*, Policy Research Working Papers, Washington DC: World Bank
- Martinez-Vasquez, J. and Torgler, B. (2008) 'Tax Effort in Developing Countries and High Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability', *Economic Analysis and Policy* 38(1): 55-71
- Cheeseman, N. and de Gramont, D. (2017) 'Managing a Mega-City: Learning the Lessons from Lagos', *Oxford Review of Economic Policy* 33(3): 457-477, doi: 10.1093/oxrep/grx033
- Collier, P. (2010) 'Principles of Resource Taxation for Low Income Countries', in P. Daniel, M. Keen and C. McPherson (eds), *The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Problems and Practice*, London and New York: Routledge/International Monetary Fund
- Daniel, P., Keen, M. and McPherson, C. (2010) *The Taxation of Petroleum and Minerals: Principles, Problems and Practice*, Routledge explorations in environmental economics, London and New York: Routledge/International Monetary Fund
- Swistak, A. and Thuronyi, V. (eds) (2016) *International Taxation and the Extractive Industries*, London: Routledge
- de Gramont, D. (2015) *Governing Lagos. Unlocking the Politics of Reform*, Washington DC: Carnegie Endowment for International Peace

- de Oliveira, R. (2007) 'Business Success, Angola-style: Postcolonial Politics and the Rise and Rise of Sonangol', *Journal of Modern African Studies* 45(04): 595-619, doi: doi:10.1017/S0022278X07002893
- Durst, M. (2016) *Improving the Performance of Natural Resource Taxation in Developing Countries*, ICTD Working Paper 60, Brighton: International Centre for Tax and Development
- (2015) *Limitations of the BEPS Reforms: Looking Beyond Corporate Taxation for Revenue Gains*, ICTD Working Paper 40, Brighton: International Centre for Tax and Development
- EY (2014) *Complexities, Challenges and Opportunities of Supply Chain Management in Africa*, EY Africa Tax Conference
- Fauvelle-Aymar, C. (1999) 'The Political and Tax Capacity of Government in Developing Countries', *Kyklos* 52(3): 391-413
- Forstater, M. (2017a) *How Big is the Transfer Pricing Prize for Development?*, Center for Global Development, 18 August, <<https://www.cgdev.org/blog/how-big-transfer-pricing-prize-development>>
- (2017b) *Illicit Financial Flows and Trade Misinvoicing: Time to Reassess*, 7 September, Center for Global Development, 1 September, <[https://www.cgdev.org/blog/illicit-financial-flows-and-trade-misinvoicing-time-reassess?utm\\_source=170906&utm\\_medium=cgd\\_email&utm\\_campaign=cgd\\_weekly&utm\\_&&&](https://www.cgdev.org/blog/illicit-financial-flows-and-trade-misinvoicing-time-reassess?utm_source=170906&utm_medium=cgd_email&utm_campaign=cgd_weekly&utm_&&&)>
- Fossat, P. and Bua, M. (2013) *Tax Administration Reform in the Francophone Countries of Sub-Saharan Africa*, Washington DC: IMF
- Gemmell, N., and Hasseldine, J. (2014) 'Taxpayers' Behavioural Responses and Measures of Tax Compliance "Gaps": A Critique and a New Measure', *Fiscal Studies* 35(3): 275-296, doi: 10.1111/j.1475-5890.2014.12031.x
- Goodfellow, T. (2015) *Taxing the Urban Boom: Property Taxation and Land Leasing in Kigali and Addis Ababa*, ICTD Working Paper 38, Brighton: International Centre for Tax and Development
- and Owen, O. (forthcoming) *Taxation, Property Rights and the Social Contract in Lagos*, ICTD Working Paper, Brighton: International Centre for Tax and Development
- Gupta, A. (2007) *Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries*, Washington DC: IMF
- Hearson, M. and Kangave, J. (2014) *A Review of Uganda's Tax Treaties*, submission to Ministry of Finance, October 2014
- IMF (2016) *How to Design and Enforce Tobacco Taxes*, Washington DC: IMF
- (2015) *Current Challenges in Revenue Mobilisation: Improving Tax Compliance*, Washington DC: IMF
- (2014) *Spillovers in International Corporate Taxation*, Washington DC: IMF

- (2012) *Mongolia: Technical Assistance Report - Safeguarding Domestic Revenue - A Mongolian DTA Model*, Washington DC: IMF
- OECD, UN and World Bank (2015) *Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment*, Paris: OECD
- Jerven, M. (2013) *Poor Numbers: How We Are Misled by African Development Statistics and What to Do About It*, Ithaca: Cornell University Press
- Jibao, S. and Prichard, W. (2016) 'Rebuilding Local Government Finances After Conflict: Lessons from a Property Tax Reform Programme in Post-Conflict Sierra Leone', *Journal of Development Studies* 52(12): 1759-1775, doi: 10.1080/00220388.2016.1153073
- ——— and van den Boogaard, V. (2017) *Informal Taxation in Post-Conflict Sierra Leone: Taxpayers' Experiences and Perceptions*, ICTD Working Paper 66, Brighton: International Centre for Tax and Development
- Johannesen, N. and Pirttilä, J. (2016) *Capital Flight and Development*, Helsinki: UNU-WIDER
- Kangave, J., Nakoto, S., Waiswa, R. and Zzimbe, P. (2016) *Boosting Revenue Collection through Taxing High Net Worth Individuals: The Case of Uganda*, ICTD Working Paper 45, Brighton: International Centre for Tax and Development
- Keen, M. (2013) *The Anatomy of the VAT*, Washington DC: IMF
- and Mansour, M. (2009) *Revenue Mobilization in Sub-Saharan Africa: Challenges from Globalization*, Washington DC: IMF
- Kinda, T. (2014) *The Quest for Non-Resource-Based FDI: Do Taxes Matter?*, Washington DC: IMF
- Kloeden, D. (2011) *Revenue Administration Reforms in Anglophone Africa Since the Early 1990s*, Washington DC: IMF
- Laporte, B. and de Quatrebarbes, C. (2015) 'What do we know about the sharing of mineral resource rent in Africa?', *Resources Policy* 46, Part 2: 239-249, doi: <<https://doi.org/10.1016/j.resourpol.2015.10.005>>
- Lundstøl, O., Raballand, G. and Nyirongo, F. (2013) *Low Government Revenue from the Mining Sector in Zambia and Tanzania: Fiscal Design, Technical Capacity or Political Will?*, Working Paper 9, Brighton: International Centre for Tax and Development
- McCluskey, R. (2016) 'Why African Governments Should Tax the Rich', *The Conversation*, April 3, <<https://theconversation.com/african-governments-arent-taxing-the-rich-why-they-should-57162>>
- Minh Le, T., Moreno-Dodson, B. and Bayraktar, N. (2012) *Tax Capacity and Tax Effort. Extended Cross-Country Analysis from 1994*, Policy Research Working Paper 6252, Washington DC: World Bank



- Moore, M. (2015) 'Tax and the Governance Dividend', in A.M. Kjaer, L. Buur and L. Engberg-Pedersen (eds), *Perspectives on Politics, Production and Public Administration in Africa*, Copenhagen: Danish Institute of International Studies
- and Lundstol, O. (2016) *What Have We Learned about Mining Taxation in Africa?*, ICTD Summary Brief 1, Brighton: International Centre for Tax and Development
- National Cancer Institute (2017) *The Economics of Tobacco and Tobacco Control (Executive Summary)*, National Cancer Institute
- OECD (2017) *Revenue Statistics in Africa 1990-2015*, Paris: OECD
- (2013) *Analysis of Tax Expenditures in Ghana*, Paris: OECD Tax and Development Program
- Paler, L., Prichard, W., Sanchez de la Sierra, R. and Samii, C. (2017) *Survey on Total Tax Burden in the DRC, Final Report*, Kinshasa: Department for International Development
- Pessino, C. and Fenochietto, R. (2010) 'Determining Countries' Tax Effort', *Hacienda Publica Espanola/Revista de Economia Publica* 194(4): 65-87
- Piancastelli, M. (2001) *Measuring the Tax Effort of Developed and Developing Countries. Cross-Country Panel Data Analysis -1985/95*, Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Economica Aplicada
- Readhead, A. (2017) *Toolkit for Transfer Pricing Risk Assessment in the African Mining Industry*, Eschborn and Bonn: GIZ
- (2016) *Preventing Tax Base Erosion in Africa: a Regional Study of Transfer Pricing Challenges in the Mining Sector*, London: Natural Resources Governance Institute
- Savedoff, W., and Alwang, A. (2015) *The Single Best Health Policy In the World: Tobacco Taxes*, Washington DC: Center for Global Development
- Strauss, J. (2008) 'Rethinking Institutional Capacity and Tax Regimes: The Case of the Sino-Foreign Salt Inspectorate in Republican China', in D. Brautigam, O-H. Fjeldstad and M. Moore (eds), *Taxation and State-Building in Developing Countries: Capacity and Consent*, Cambridge: Cambridge University Press
- Therkildsen, O. (2012) *Democratisation in Tanzania. No Taxation without Exemptions*, American Political Science Association, New Orleans
- Van Walbeek, C., Blecher, E., Gilmore, A. and Ross, H. (2013) 'Price and Tax Measures and Illicit Trade in the Framework Convention on Tobacco Control: What We Know and What Research Is Required', *Nicotine & Tobacco Research* 15(4): 767-776. doi: 10.1093/ntr/nts170
- Vines, A., Wong, L., Weimer, M. and Campos, I. (2009) *Thirst for African Oil: Asian National Oil Companies in Nigeria and Angola*. A Chatham House Report, London: Royal Institute of International Affairs
- Waris, A. (2017) *How Kenya has Implemented and Adjusted to the Changes in International Transfer Pricing Regulations: 1920-2016*, ICTD Working Paper 69, Brighton: International Centre for Tax and Development

World Bank (2017) *Tobacco Tax Reform: At the Crossroads of Health and Development. A Multisectoral Perspective*, Washington DC: World Bank

Zake, J. (2011) *Customs Administration Reform and Modernization in Anglophone Africa - Early 1990s to Mid-2010*, Washington DC: IMF

Zucman, G. (2015) *The Hidden Wealth of Nations. The Scourge of Tax Havens*, Chicago and London: University of Chicago Press

1. .